DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

26. juni 2008 *

I sag C-284/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 22. februar 2006, indgået til Domstolen den 29. juni 2006, i sagen:

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

mod

Burda GmbH, tidligere Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne G. Arestis (referende dommer), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász og T. von Danwitz,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: fuldmægtig J. Swedenborg,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. juni 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Burda GmbH, tidligere Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, ved Rechtsanwälte H. Geißler, B. von Winterfeld og J. Lüdicke

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 31. januar 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »direktiv 90/435«), og EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) samt EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (efter ændring nu artikel 56 EF, henholdsvis 58 EF).

2 Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem selskabet Burda GmbH, tidligere Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (herefter »Burda«), og Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (herefter »Finanzamt«) vedrørende beskatning af overskud, som dette selskab udloddede i 1998 for skatteårene 1996 og 1997 til et af sine moderselskaber, nemlig RCS International Services BV (herefter »RCS«), som er hjemmehørende i Nederlandene.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge første betragtning til direktiv 90/435 skal dette direktiv indføre »konkurrenceneutrale beskatningsregler […], så virksomhederne får mulighed for at tilpasse sig det fælles markeds krav, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige position på internationalt plan«.

4 I henhold til tredje betragtning til direktivet skal dette navnlig fjerne de beskatningsmæssigt ringere vilkår, som gælder for koncerner bestående af selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til koncerner bestående af selskaber fra samme medlemsstat.

5 Artikel 1-7 i direktiv 90/435 bestemmer:

»*Artikel 1*

1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af.

[…]

Artikel 2

Ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« forstås i dette direktiv ethvert selskab:

a) der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv

b) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne stat, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet

c) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat:

[…]

— Körperschaftsteuer i Forbundsrepublikken Tyskland

[…]

eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af disse former for skat.

Artikel 3

1. I dette direktiv:

a) betegnes som moderselskab mindst ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og hvis andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, er på mindst 25%

b) forstås ved datterselskab et selskab, i hvis kapital et andet selskab har den i litra a) omhandlede andel.

[…]

Artikel 4

1. Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende:

— enten undlade at beskatte dette udbytte

— eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.

2. Enhver medlemsstat bevarer imidlertid muligheden for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen og kapitaltab, der er et resultat af udlodningen af datterselskabets udbytte, ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud. Hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i dette tilfælde fastsættes til et fast beløb, kan dette faste beløb ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder. […]

[…]

Artikel 5

1. Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.

[…]

3. Uanset stk. 1 kan Forbundsrepublikken Tyskland — så længe der af udloddet overskud opkræves selskabsskat, som er mindst 11 procentpoints lavere end den procentsats, hvormed ikke-udloddet overskud beskattes — som udligningsskat

opkræve 5% kildeskat af det udbytte, der udloddes af datterselskaberne i denne stat, dog ikke længere end til 1. juli 1996.

[…]

Artikel 6

Den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, kan ikke opkræve kildeskat af det udbytte, som dette selskab modtager fra datterselskabet.

Artikel 7

1. [U]dtrykket »kildeskat«, således som det anvendes i dette direktiv, […] omfatter [ikke] den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet.

2. [D]irektivet […] berører [ikke] anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne.«

6 I henhold til bilaget til direktiv 90/435 omhandler direktivet de selskaber, der i tysk ret benævnes »Aktiengesellschaft«, »Kommanditgesellschaft auf Aktien«, »Gesellschaft mit beschränkter Haftung« og »bergrechtliche Gewerkschaft«.

Nationale bestemmelser

KStG 1996

7 § 1 i den tyske lov af 1996 om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz 1996) (BGBl. 1996 I, s. 340, herefter »KStG 1996«) bestemmer i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bl.a., at kapitalselskaber, der har hovedkontor eller hjemsted i Tyskland, er ubegrænset selskabsskattepligtige.

8 I henhold til § 2 i KStG 1996 er enheder, sammenslutninger af personer og formueenheder, der ikke har hovedkontor eller hjemsted i Tyskland, begrænset selskabsskattepligtige af deres indtægter i Tyskland.

9 Den almindelige selskabsskattesats er på 45% af den skattepligtige indkomst, jf. § 23 i KStG 1996.

10 § 27, stk. 1, i KStG 1996 bestemmer, at »hvis et kapitalselskab, der er ubegrænset [selskabs]skattepligtig, udlodder overskud, forhøjes eller reduceres skattebeløbet følgelig i forhold til forskellen mellem beskatningen af kapitalselskabets egenkapital (beskatning af hoarding, dvs. ophobet overskud), som i overensstemmelse med § 28 anses for anvendt til udlodning af overskud, og den beskatning, der følger af anvendelsen af en sats på 30% af overskuddet inden fradrag af selskabsskat (udbyttebeskatning)«.

11 § 28, stk. 3 og 4, i KStG 1996 bestemmer:

»3. Egenkapitalandele, der kan anvendes, anses for anvendt til en udlodning i den orden, der er opstillet i § 30, med forbehold for stk. 4, 5 og 7. Det beløb, hvoraf en andel anses for anvendt, skal fastlægges i forhold til standardbeskatningen.

4. Hvis en eller flere egenkapitalandele i henhold til § 30, stk. 1, tredje punktum, nr. 1 og 2, der oprindelig anses for anvendt i den i stk. 3 omhandlede forstand, ikke længere er tilstrækkelige til modregning af en udlodning af overskud, skal denne udlodning modregnes i den i § 30, stk. 2, nr. 2, omhandlede kapitalandel, selv om denne andel dermed bliver negativ.«

12 Ifølge § 29, stk. 2, i KStG 1996 opdeles egenkapitalen ved udgangen af hvert regnskabsår i egenkapital, der kan udloddes, og i forskellig egenkapital, idet den egenkapital, der kan udloddes, udgør den del af egenkapitalen, der overstiger selskabskapitalen.

13 § 30, stk. 1 og 2, i KStG 1996 bestemmer:

»1. Ved udgangen af hvert regnskabsår opdeles den egenkapital, der kan udloddes, i medfør af beskatningsordningen. Hver del afhænger af opdelingen i det forudgående regnskabsår. Der skal ved opdelingen særskilt fremlægges dele, som svarer:

1. til indkomst, der fra den 31. december 1993 var beskattet med hele selskabsskattesatsen

[…]

3. til formueforøgelser, der ikke selskabsbeskattes, eller som har forøget kapitalselskabets egenkapital i regnskabsår forud for den 1. januar 1977.

2. Det i stk. 1 omhandlede beløb opdeles i:

1. egenkapital, der stammer fra udenlandsk indkomst i regnskabsårene forud for den 31. december 1976 […]

2. forskellige formueforøgelser, der ikke selskabsbeskattes og ikke er omfattet af kategori 3 og 4

3. egenkapital, der kan udloddes, og som er indtjent inden udgangen af det skatteår, der gik forud for den 1. januar 1977.

4. aktionærindskud, der har forøget egenkapitalen i regnskabsår forud for den 31. december 1976.«

14 Den del af indkomsten, der er omtalt i § 30, stk. 1, nr. 1), i KStG 1996, pålægges den ubegrænsede selskabsskattesats, nemlig 45%, og betegnes »EK 45«.

15 De i § 30, stk. 1, nr. 3, i KStG 1996 omhandlede formueforøgelser, der ikke selskabsbeskattes, betegnes »EK 0« og opdeles i fire kategorier, der er opregnet i § 30, stk. 2, under betegnelsen »EK 01« — »EK 04«.

16 § 40 i KStG 1996 bestemmer:

»I medfør af § 27 forøges selskabsskatten ikke:

1. for udlodning af dele, der er omfattet af § 30, stk. 2, nr. 1 [EK 01]

2. for udlodning af dele, der er omfattet af § 30, stk. 2, nr. 4 [EK 04].«

17 § 44, stk. 1, første punktum, i KStG 1996 bestemmer:

»Hvis en ubegrænset skattepligtig enhed leverer ydelser af egne midler, der for aktionærerne svarer til indtægter i den i § 20, stk. 1, nr. 1 og 2, i loven om indkomstskat omhandlede forstand, er den forpligtet til, med forbehold af stk. 2, efter anmodning at give aktionærerne en attest indeholdende følgende angivelser på den rette officielle administrative formular:

1. aktionærens navn og adresse

2. ydelsens beløb

3. betalingsdatoen

4. det selskabsskattebeløb, der kan fradrages i medfør af § 36, stk. 2, nr. 3, første punktum, i loven om indkomstskat

5. det selskabsskattebeløb, der skal modregnes i den i § 52 omhandlede forstand; det er tilstrækkeligt, at angivelsen henviser til en aktie, en andel eller en eneret til brug

6. beløbet for den ydelse, hvortil kapitalandelen i den i § 30, stk. 2, nr. 1, omhandlede forstand anses for anvendt

7. beløbet for den ydelse, hvortil kapitalandelen i den i § 30, stk. 2, nr. 4, omhandlede forstand anses for anvendt.«

18 § 50, stk. 1, nr. 2, i KStG 1996 bestemmer bl.a., at skyldig selskabsskat af kildeskattepligtige indtægter erlægges som kildeskat, når modtageren kun er delvist skattepligtig, og når indtægterne ikke stammer fra handel, landbrug eller skovbrug på det tyske område.

19 § 51 i KStG 1996 fastsætter, at »[h]vis aktionæren ikke er indkomstskattepligtig i den i § 20, stk. 1, nr. 1-3 eller stk. 2, nr. 2, litra a), i loven om indkomstskat omhandlede forstand, eller hvis disse indtægter ikke er medtaget ved skatteberegningsgrundlaget i

overensstemmelse med § 50, stk. 1, nr. 1 eller 2, kan den selskabsskat, der modregnes i medfør af § 36, stk. 2, nr. 3, i loven om indkomstskat, ikke modregnes eller godtgøres«.

20 § 52, stk. 1, i KStG 1996 bestemmer, at:

»Den selskabsskat, der ikke kan modregnes i overensstemmelse med § 51, godtgøres ubegrænset skattepligtige aktionærer, der er fritaget for selskabsskat, offentligretlige juridiske personer og aktionærer, der er delvist selskabsskattepligtige i medfør af § 2, nr. 1, efter anmodning, i det omfang denne skat i overensstemmelse med § 27 forøges, fordi egenkapitalen i den i § 30, stk. 2, nr. 3, omhandlede forstand anses for anvendt til udlodningen eller til en tilsvarende ydelse.«

EStG 1990

21 § 20, stk. 1, i den tyske lov om indkomstskat fra 1990 (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, s. 1898, herefter »EStG 1990«) bestemmer:

»Kapitalindkomst omfatter:

1. udlodning af udbytte

2. […]

3. det selskabsskattebeløb, der kan fradrages i medfør af § 36, stk. 2, nr. 3.«

22 § 36, stk. 2, i EStG 1990 bestemmer:

»[…]

Følgende beløb fradrages i indkomstskattebeløbet:

[…]

3. selskabsskat, der er erlagt af en enhed eller en sammenslutning af personer, der er ubegrænset selskabsskattepligtige med tre syvendedele af indtægterne i den i § 20, stk. 1, nr. 1 (udbytte) eller 2, omhandlede forstand, i det omfang disse indtægter ikke stammer fra udlodninger, hvortil der er anvendt egenkapital i den i § 30, stk. 2, nr. 1, i loven om selskabsskat omhandlede forstand.«

23 § 43, stk. 1, i EStG 1990 lyder:

»Følgende kapitalindkomst oppebåret i Tyskland pålægges indkomstskat for kapitalindkomster (kapitalindkomstskat):

1. kapitalindkomst i den i § 20, stk. 1, nr. 1 og 2, omhandlede forstand […]«

Baggrunden for tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

24 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Burda er et tysk selskab med begrænset hæftelse med hjemsted og hovedkontor i Tyskland. Selskabet var i de år, der er relevante for hovedsagen, ejet ligeligt af kapitalselskabet RCS med hjemsted i Nederlandene og af kapitalselskabet Burda International Holding GmbH (herefter »Burda International«) med hovedsæde i Tyskland.

25 I 1998 besluttede Burda at udlodde overskud svarende til regnskabsårene 1996 og 1997 ligeligt til RCS og Burda International. Udlodningen af dette overskud blev i medfør af § 27, stk. 1, i KStG 1996 beskattet med en sats på 30%.

26 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det i overensstemmelse med § 44 i KStG 1996 alene var Burda International, der modtog en attest om fradrag i selskabsskatten for Burdas udlodning af udbytte.

27 Det fremgår endvidere af nævnte afgørelse, at det efter en kontrol fra skattemyndighedernes side var blevet fastslået, at Burda havde udloddet overskud med et beløb, der var højere end de skattepligtige indtægter. Finanzamt nedsatte de forskellige egenkapitalandele, der kan udloddes, og som selskabsbeskattes med den fulde sats (EK 45), fra 6 049 925 DEM til 4 915 490 DEM og modregnede i medfør af § 28, stk. 4, i KStG 1996 de udlodninger, som efter nedsættelsen ikke længere var dækket af skattepligtig egenkapital, der kan udloddes, med egenkapital i den i § 30, stk. 2, nr. 2, i KStG 1996 omhandlede forstand (EK 02).

28 Denne modregning medførte, at selskabsskatten forhøjedes for begge de i hovedsagen omhandlede år, og dermed navnlig, at Finanzamt vedtog to ændrede slutopgørelser.

29 Burda anlagde sag ved Finanzgericht Hamburg til prøvelse af disse opgørelser, idet selskabet bestred anvendelsen af § 28, stk. 4, i KStG 1996, eftersom det var forkert at modregne udlodningen af overskud til RCS med EK 02.

30 Burda gjorde i denne henseende gældende, at selskabet rådede over kontantindskud omfattet af kategori EK 04, som var tilstrækkelige til at finansiere udlodningen af overskud, og at selskabet under alle omstændigheder ikke rådede over formueforøgelser omfattet af EK 02.

31 Ved dom af 29. april 2005 tog Finanzgericht Hamburg Burdas påstand til følge, idet den i det væsentlige fandt, at bestemmelserne i § 28, stk. 4, i KStG 1996 skulle finde anvendelse, således at den del af overskuddet, der var udloddet til RCS, burde have været modregnet i EK 04.

32 Finanzamt indgav revisionsanke af denne dom til Bundesfinanzhof.

33 Bundesfinanzhof fandt, at Finanzgericht Hamburgs fortolkning af § 28, stk. 4, i KStG 1996 var urigtig. Ifølge Bundesfinanzhof kan denne bestemmelses anvendelsesområde nemlig ikke begrænses til aktionærer, der har ret til at modregne, og dermed udelukke aktionærer, såsom RCS, der ikke er berettiget til en skattegodtgørelse.

34 Bundesfinanzhof har imidlertid udtrykt tvivl om, hvorvidt indførelsen af beskatning af udlodninger gennemført for kategori EK 02 er forenelig med direktiv 90/435, for så vidt som den udgør kildeskat, og i givet fald forenelig med bestemmelserne i EF-traktaten om de frie kapitalbevægelser eller etableringsfriheden.

35 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er der tale om kildeskat som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i […] direktiv 90/435/EØF […], nu artikel 5 i affattelsen [i henhold til] Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EUT 2004 L 7, s. 41), såfremt det i national ret er bestemt, at der ved et datterselskabs udlodning af udbytte til moderselskabet sker beskatning af indtægter og formueforøgelser i kapitalselskabet, som i henhold til national lov ikke ville være skattepligtige, såfremt de var forblevet i datterselskabet, og ikke var blevet udloddet til moderselskabet?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Er det foreneligt med [traktatens artikel 52, 73 B og 73 D], såfremt en national ordning som en undtagelse foreskriver, at udlodning af udbytte i et kapitalselskab skal modregnes i selskabets egenkapitalandele, således at den skattebyrde, der udløses som følge deraf, også opstår i tilfælde, hvor kapitalselskabet godtgør, at det har udloddet udbytte til en udenlandsk selskabsdeltager, uanset at denne selskabsdeltager i henhold til national ret, til forskel fra en indenlandsk selskabsdeltager, ikke er berettiget til at fradrage den pålignede selskabsskat i sin egen skat?«

36 Ved dokument indleveret til Domstolens Justitskontor den 18. februar 2008 har Burda begæret genåbning af den mundtlige forhandling i henhold til procesreglementets artikel 61, således at der kan træffes bestemmelse om »foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse«.

Begæringen om genåbning af den mundtlige forhandling og fastsættelse af foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse

37 Det fremgår af retspraksis, at Domstolen, efter at have hørt generaladvokaten eller på parternes begæring i overensstemmelse med artikel 61 i Domstolens procesreglement, ex officio kan træffe bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling, såfremt den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller at sagen skal afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne (jf. dom af 14.12.2004, sag C-210/03, Swedish Match, Sml. I, s. 11893, præmis 25, af 7.12.2006, sag C-306/05, SGAE, Sml. I, s. 11519, præmis 19, og af 28.6.2007, sag C-466/03, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, Sml. I, s. 5357, præmis 29).

38 Til støtte for sin begæring har Burda for det første anført, at generaladvokaten i forslaget til afgørelse ikke har taget hensyn til bestemmelserne i § 78, stk. 5, i det tyske selskabsskattecirkulære (Körperschaftsteuerrichtlinien, herefter »KStR«).

39 Herved bemærkes, at det under en sag i henhold til artikel 234 EF ikke tilkommer Domstolen at præcisere indholdet af de nationale bestemmelser, som finder anvendelse i hovedsagen. Dette prærogativ tilkommer den forelæggende ret, der selv fastlægger den nationale retlige ramme, men overlader Domstolen muligheden for at bidrage med alle de fællesskabsretlige fortolkningselementer, som kan sætte den forelæggende ret i stand til at bedømme, om de nationale bestemmelser er forenelige med fællesskabsretten.

40 Det er ubestridt, at den forelæggende ret ikke nævner bestemmelserne i KStR's § 78, stk. 5, i afgørelsen om præjudiciel forelæggelse for Domstolen.

41 Reelt er det af Burda anførte en kritik af generaladvokatens opfattelse af, hvorledes § 28, stk. 4, i KStG 1996 skal fortolkes, og af den omstændighed, at generaladvokaten ikke følger Burdas analyse.

42 Det fremgår imidlertid af retspraksis, at hverken Domstolens statut eller dens procesreglement giver mulighed for, at parterne kan afgive bemærkninger som svar på generaladvokatens forslag til afgørelse (jf. bl.a. SGAE-dommen, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

43 For det andet har Burda anført, at selskabet i modsætning til det af generaladvokaten anførte ikke rådede over et overskud, der kunne udloddes og beskattes med en sats på 30%, samt at udbyttet ikke var større end den skattefritagede tilbagebetaling af kontantindskud foretaget af selskabsdeltagerne.

44 Med disse udtalelser har Burda i det væsentlige gjort gældende, at nogle af de faktiske omstændigheder, som generaladvokatens analyse bygger på, er ukorrekte eller ufuldstændige.

45 I denne forbindelse bemærkes, at det tilkommer den forelæggende ret at give en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og de regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i alt fald at forklare de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål.

46 Det fremgår imidlertid af det præjudicielle spørgsmål, at den forelæggende ret ikke har redegjort for de faktiske forhold, som Burda har fremført i sin begæring.

47 Følgelig kan det i denne doms præmis 43 anførte heller ikke begrunde en genåbning af den mundtlige forhandling i henhold til artikel 61 i Domstolens procesreglement.

48 Under de foreliggende omstændigheder finder Domstolen efter at have hørt generaladvokaten, at den er i besiddelse af alle de oplysninger, der er nødvendige for at besvare de af den forelæggende ret forelagte spørgsmål.

49 Herefter er det ufornødent at træffe bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling, og den hermed sammenhængende begæring om fastsættelse af foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse bør ligeledes afvises.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

50 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det udgør kildeskat, som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, såfremt en national bestemmelse ved udlodning af overskud fra et datterselskab til et moderselskab fastsætter, at der i datterselskabet sker beskatning af indtægter og formueforøgelser, som ikke ville have været skattepligtige, såfremt de var forblevet i datterselskabet og ikke var blevet udloddet til moderselskabet.

51 Nævnte direktiv, der, som det fremgår af denne doms præmis 5 og 24, finder anvendelse i denne sag, har ifølge fast retspraksis til formål at fjerne enhver

forskelsbehandling af samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat og dermed lette samarbejde over grænserne. For at undgå dobbeltbeskatning bestemmer artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 således, at udlodning af udbytte er fritaget for kildeskat i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende (jf. dom af 17.10.1996, forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkavit m.fl., Sml. I, s. 5063, præmis 22, af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 20, af 4.10.2001, sag C-294/99, Athinaïki Zythopoïïa, Sml. I, s. 6797, præmis 25, af 25.9.2003, sag C-58/01, Océ van der Grinten, Sml. I, s. 9809, præmis 45, og af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 103).

52 Hvad navnlig angår forbuddet i henhold til artikel 5 i direktiv 90/435 mod, at medlemsstaterne opkræver kildeskat af udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab til dets moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, har Domstolen allerede fastslået, at enhver form for beskatning af indtægter opnået i den medlemsstat, hvor udbyttet udloddes, og hvor den udløsende faktor er udbetalingen af udbytte eller enhver anden form for afkast af værdipapirer, er kildeskat, når beregningsgrundlaget for denne skat er afkastet af disse, og når den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne (jf. Epson Europe-dommen, præmis 23, Athinaïki Zythopoïïa-dommen, præmis 28 og 29, Océ van der Grinten-dommen, præmis 47, og Test Claimants in the FII Group Litigation-dommen, præmis 108).

53 Det fremgår af nævnte retspraksis, at tre kumulative betingelser skal være opfyldt, for at artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 kan finde anvendelse.

54 I denne forbindelse har den tyske regering anført, at den tredje af de i denne doms præmis 52 omhandlede betingelser, nemlig at den skattepligtige skal være »indehaveren af værdipapirerne«, ikke er opfyldt i hovedsagen.

55 Det må konstateres, at Burda er pligtig at betale selskabsskat ved udlodningen af udbytte, selv om det er Burda International og RCS, som er indehavere af værdipapirerne.

56 Den tredje betingelse for, at der kan foreligge kildeskat i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, er således ikke opfyldt i hovedsagen.

57 Det kan ikke føre til en anden vurdering, at Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og Burda har fremført et argument støttet på Athinaïki Zythopoïa-dommen om, at Domstolen reelt ikke anvender den ovennævnte betingelse, men lægger mest vægt på en tilgang baseret på økonomiske vurderinger.

58 Navnlig mener Kommissionen, at man ved fortolkningen af betingelserne for at anvende artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 skal tage hensyn til den særlige økonomiske funktion ved den i direktivet fastsatte kildeskatordning. I modsat fald vil anvendelsen af denne bestemmelse blive umuliggjort i de mest almindelige tilfælde, dvs. hver gang et datterselskab udlodder udbytte til sine moderselskaber, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

59 I så henseende har Kommissionen tilføjet, at økonomisk svarer beskatningen af datterselskabet til en beskatning af moderselskabet, eftersom skatten indeholdes af det selskab, som udlodder udbyttet, og betales direkte til skattemyndighederne.

60 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

61 Indledningsvis må det konstateres, at det følger af retspraksis efter Athinaïki Zythopoïa-dommen, at Domstolen ved anvendelsen af begrebet kildeskat i henhold til artikel 5, stk. 1, direktiv 90/435 har opretholdt betingelsen om, at den skattepligtige skal være indehaveren af værdipapirerne (jf. Océ van der Grinten-dommen, præmis 47, og Test Claimants in the FII Group Litigation-dommen, præmis 108).

62 I øvrigt kan denne konstatering ikke tilbagevises på grundlag af, at der, som Kommissionen har fremført, skulle foreligge økonomiske betragtninger, der er uadskilleligt forbundet med kildeskatordningen. Såfremt det antages, at sådanne betragtninger er relevante, kan de kun føre til en anvendelse af artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, hvis alle betingelserne, der er opstillet i den i denne doms præmis 52 citerede retspraksis, er opfyldt.

63 Da den tredje betingelse for, at der kan foreligge kildeskat i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, ikke er opfyldt i hovedsagen, er denne bestemmelse ikke til hinder for en regnskabsmæssig korrektionsmekanisme som den, der er omhandlet i § 28, stk. 4, i KStG 1996.

64 Følgelig skal det første spørgsmål besvares således, at det ikke udgør kildeskat, som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, såfremt en national bestemmelse ved udlodning af overskud fra et datterselskab til et moderselskab fastsætter, at der i datterselskabet sker beskatning af indtægter og formueforøgelser, som ikke ville have været skattepligtige, såfremt de var forblevet i datterselskabet og ikke var blevet udloddet til moderselskabet.

Det andet spørgsmål

65 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52, 73 B og 73 D skal fortolkes således, at de er til hinder for anvendelsen af en national foranstaltning som § 28, stk. 4, i KStG 1996, hvorefter beskatningen af udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udlodder til sit moderselskab, er undergivet den samme korrektionsmekanisme, uanset om moderselskabet er hjemmehørende i denne samme medlemsstat eller i en anden medlemsstat, og selv om et ikke-hjemmehørende moderselskab i modsætning til et hjemmehørende moderselskab ikke er berettiget til en skattegodtgørelse i den medlemsstat, hvor dets datterselskab er hjemmehørende.

66 Indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 40, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 36, og af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 20).

67 Under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder skal det først fastslås, om, og i hvilket omfang, en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, kan have indvirkning på den frie bevægelighed i henhold til traktatens artikel 52, 73 B og 73 D.

Om de bestemmelser vedrørende fri bevægelighed, der finder anvendelse

68 Det følger af fast retspraksis, at i det omfang en national lovgivning kun vedrører forbindelser inden for en koncern, berører den hovedsageligt etableringsfriheden (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 118, og i sagen Test Claimants in the Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 33, samt Oy AA-dommen, præmis 23).

69 Desuden bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at når et selskab ejer en andel af kapitalen i et andet selskab, der giver det mulighed for at udøve en bestemmende indflydelse på beslutningerne i dette selskab og for at træffe afgørelse om selskabets drift, er det traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, som finder anvendelse (jf. bl.a. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 31, og i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 39, dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 27, Oy AA-dommen, præmis 20, dom af 23.10.2007, sag C-112/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8995, præmis 13,

og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 29).

70 Det følger af forelæggelsesafgørelsen, at Burda, som er hjemmehørende i Tyskland, ejes af et ikke-hjemmehørende selskab med 50%, i det foreliggende tilfælde af RCS. RCS's procentandel af selskabskapitalen i Burda giver principielt dette selskab ret til at udøve en bestemmende og afgørende indflydelse på sit datterselskabs drift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den i foregående præmis nævnte retspraksis.

71 Det bemærkes ligeledes, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvis anvendelse ikke afhænger af, hvor stor en andel det udbyttemodtagende selskab besidder af kapitalen i det udloddende selskab, kan henhøre såvel under artikel 43 EF om etableringsfriheden som under artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 36).

72 I denne forbindelse må det imidlertid konstateres, at tvisten i hovedsagen udelukkende angår virkningerne af den i hovedsagen omhandlede lovgivning på situationen for et hjemmehørende selskab, der har udloddet udbytte til aktionærer med en kapitalandel, der giver dem en bestemmende indflydelse på beslutningerne i det nævnte selskab samt mulighed for at træffe afgørelse om dets drift (jf. i denne retning Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 38).

73 Herefter finder traktatens bestemmelser om etableringsfriheden anvendelse i et tilfælde som det, der er omhandlet i hovedsagen.

74 Såfremt det antages, at anvendelsen af bestemmelserne i KStG 1996 under alle omstændigheder har restriktive virkninger for de frie kapitalbevægelser, følger det af retspraksis, at sådanne virkninger er uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og derfor ikke kan begrunde en selvstændig

undersøgelse af den nævnte lovgivning med hensyn til traktatens artikel 73 B (jf. Oy AA-dommen, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

75 Det fremgår af det ovenfor anførte, at det forelagte spørgsmål alene skal besvares i lyset af traktatbestemmelserne om etableringsfriheden.

Om der foreligger en begrænsning af etableringsfriheden

76 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til traktatens artikel 52, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i bopælsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dommen i sagen Cadbury Scheppes og Cadbury Scheppes Overseas, præmis 41, og i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 42).

77 For selskabers vedkommende skal det fremhæves, at deres hjemsted i traktatens artikel 52's forstand, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem. Hvis man anerkendte, at den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, frit kunne gennemføre en forskellig behandling, alene fordi et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville traktatens artikel 52 blive indholdsløs. Etableringsfriheden skal således sikre national behandling i værtsmedlemsstaten ved at forbyde enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabernes hjemsted (jf. bl.a. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

78 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede korrektionsmekanisme skal sikre, at det skattebeløb, som det udloddende selskab har betalt, efter korrektionen svarer til den skattegodtgørelse, som aktionæren ved en fejl har fået tildelt. I dette øjemed er det i medfør af korrektionsmekanismen fastsat, at egenkapital henhørende under kategori EK 02 tages i betragtning ved beskatningen for at sikre, at skatten og skattegodtgørelsen er overensstemmende på de skatteattester, der udleveres til aktionærerne.

79 Det bemærkes, at korrektionsmekanismen skal undgå tildeling af en skattegodtgørelse for en skat, som ikke er betalt, og når denne mekanisme anvendes, vedrører korrektionen ikke det beløb, som skattegodtgørelsen andrager, men det beløb, som det udloddende selskab har betalt i skat.

80 Endvidere er det ubestridt, at korrektionsmekanismen i § 28, stk. 4, i KStG 1996 finder anvendelse på selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, uanset om de er datterselskaber til et moderselskab, som ligeledes er hjemmehørende i Tyskland, eller til et moderselskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

81 I denne forbindelse finder Burda, at forskelsbehandlingen i hovedsagen netop består i, at den samme korrektionsmekanisme anvendes på forskellige situationer, for så vidt som ikke-hjemmehørende moderselskaber til hjemmehørende datterselskaber, i modsætning til hjemmehørende moderselskaber, ikke bliver tildelt en skattegodtgørelse som kompensation for den selskabsskat, der betales af det udloddende selskab.

82 Da forskelsbehandling kan bestå i, at den samme regel anvendes på forskellige situationer, skal det, med henblik på at fastslå, om der i hovedsagen foreligger en skattemæssig forskelsbehandling, der som udgangspunkt følgelig vil være i strid med traktatens artikel 52, undersøges i lyset af den omhandlede nationale foranstaltning, om hjemmehørende datterselskaber befinder sig i forskellige situationer, afhængigt af om deres moderselskab er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende, og dermed om de får eller ikke får tildelt en skattegodtgørelse.

83 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at anvendelsen af den regnskabsmæssige korrektionsmekanisme i § 28, stk. 4, i KStG 1996 ikke kan ændre Burdas skattebyrde, afhængigt af om dettes moderselskab er hjemmehørende i Tyskland eller i en anden medlemsstat.

84 Det kan således ikke lægges til grund, at anvendelsen af § 28, stk. 4, i KStG 1996 hos datterselskabet fører til ens behandling af forskellige situationer, idet datterselskabet ikke befinder sig i forskellige situationer i forhold til lovgivningen i den stat, hvor det er hjemmehørende, her Forbundsrepublikken Tyskland, afhængig af, om det udlodder sit overskud til et ikke-hjemmehørende moderselskab eller et hjemmehørende moderselskab.

85 Det kan ikke føre til en anden vurdering, at beskatningen af det udloddende selskab, således som den forelæggende ret har oplyst, er endelig for ikke-hjemmehørende aktionærer, for så vidt som forhøjelsen af det udloddende selskabs skattebyrde ikke kompenseres i form af tildeling af en tilsvarende skattegodtgørelse.

86 Herved præciseres, at det efter fast retspraksis tilkommer hver medlemsstat under overholdelse af fællesskabsretten at fastsætte en beskatningsordning for udloddet udbytte og inden for disse rammer at fastlægge beskatningsgrundlaget samt den skattesats, der skal finde anvendelse på det udloddende selskab og/eller på den aktionær, der modtager udbytte, for så vidt som de er skattepligtige i denne stat (dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 50).

87 Af samme retspraksis fremgår, at eftersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (jf. dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 52).

88 Ud fra denne betragtning har den skattegodtgørelse, der i medfør af den nationale lovgivning, som finder anvendelse i hovedsagen, tildeles det hjemmehørende moderselskab, til formål at undgå dobbeltbeskatning af det overskud, som udloddes af et hjemmehørende datterselskab, og som første gang beskattes hos dette datterselskab.

89 I hovedsagen, der vedrører udlodning af overskud over grænserne, påhviler det imidlertid som udgangspunkt ikke den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, men derimod den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, at undgå denne dobbeltbeskatning.

90 I henhold til artikel 4 i direktiv 90/435 skal den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, således enten skattefritage overskud, som moderselskabet har modtaget fra et datterselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, eller tillade moderselskabet at fradrage den del af datterselskabets skat, der vedrører dette overskud, i sin egen skat.

91 I begge tilfælde er den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, følgelig forpligtet til at give moderselskabet en skattemæssig behandling, der har samme formål som den skattegodtgørelse, som den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, tildeler moderselskaber, der er hjemmehørende i denne stat, således at dobbeltbeskatning af overskud, der udloddes som udbytte, ligeledes undgås.

92 På samme måde som et hjemmehørende moderselskab til et hjemmehørende datterselskab får tildelt en skattegodtgørelse af den stat, hvor det er hjemmehørende — der også agerer i sin egenskab af stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende — er det ikke-hjemmehørende moderselskab til det hjemmehørende datterselskab beskyttet mod risikoen for dobbeltbeskatning af overskud, der udloddes som udbytte, men i dette tilfælde er selskabet beskyttet af den medlemsstat, hvor det selv er hjemmehørende.

93 Beskatningen af udloddet overskud, såsom det i hovedsagen omhandlede overskud, der henhører under EK 02, ydes der derfor under alle omstændigheder kompensation for af den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

94 Den omstændighed, at datterselskabets medlemsstat ikke tildeler et ikke-hjemmehørende moderselskab en skattegodtgørelse, kan således ikke forskelsbehandle et hjemmehørende datterselskab til et hjemmehørende moderselskab i forhold til et hjemmehørende datterselskab til et ikke-hjemmehørende moderselskab.

95 Det følger heraf, at ved anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede lovgivning befinder et hjemmehørende datterselskab til et hjemmehørende moderselskab sig ikke i en situation, der er forskellig fra den situation, som et hjemmehørende datterselskab til et ikke-hjemmehørende moderselskab befinder sig i, hvorfor det ikke kan fastslås, at der foreligger en forskelsbehandling af det hjemmehørende datterselskab i så henseende.

96 Det følger af det ovenstående, at det andet spørgsmål skal besvares med, at traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for anvendelsen af en national foranstaltning, som § 28, stk. 4, i KStG 1996, hvorefter beskatningen af udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udlodder til sit moderselskab, er undergivet den samme korrektionsmekanisme, uanset om moderselskabet er hjemmehørende i denne samme medlemsstat eller i en anden medlemsstat, og selv om et ikke-hjemmehørende moderselskab i modsætning til et hjemmehørende moderselskab ikke er berettiget til en skattegodtgørelse i den medlemsstat, hvor dets datterselskab er hjemmehørende.

Sagens omkostninger

97 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Det udgør ikke kildeskat som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, såfremt en national bestemmelse ved udlodning af overskud fra et datterselskab til et moderselskab fastsætter, at der i datterselskabet sker beskatning af indtægter og formueforøgelser, som ikke ville have været skattepligtige, såfremt de var forblevet i datterselskabet og ikke var blevet udloddet til moderselskabet.**

2) **EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for anvendelsen af en national foranstaltning som § 28, stk. 4, i lov af 1996 om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz 1996) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, hvorefter beskatningen af udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udlodder til sit moderselskab, er undergivet den samme korrektionsmekanisme, uanset om moderselskabet er hjemmehørende i denne samme medlemsstat eller i en anden medlemsstat, og selv om et ikke-hjemmehørende moderselskab i modsætning til et hjemmehørende moderselskab ikke er berettiget til en skattegodtgørelse i den medlemsstat, hvor dets datterselskab er hjemmehørende.**

Underskrifter