DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 26 juni 2008 *

I mål C-284/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 22 februari 2006, som inkom till domstolen den 29 juni 2006, i målet

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

mot

Burda GmbH, tidigare Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis (referent), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och T. von Danwitz,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren J. Swedenborg,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 juni 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Burda GmbH, tidigare Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, genom H. Geißler, B. von Winterfeld och J. Lüdicke, Rechtsanwälte,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 31 januari 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess tillämpliga lydelse i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat direktiv 90/435), och av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) samt artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Burda GmbH, tidigare Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (nedan kallat Burda), och Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (nedan kallat Finanzamt), angående beskattningen av den vinst som detta bolag delade ut år 1998 för räkenskapsåren 1996 och 1997 till ett av dess moderbolag, nämligen RCS International Services BV (nedan kallat RCS), med hemvist i Nederländerna.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Enligt första skälet i direktiv 90/435 är syftet med direktivet att införa ”skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, att öka sin produktivitet och att förbättra sin internationella konkurrensförmåga”.

4 Enligt direktivets tredje skäl är den huvudsakliga målsättningen med direktivet att avskaffa skattemässiga nackdelar för bolagsgrupperingar i olika medlemsstater i förhållande till bolagsgrupperingar inom en och samma medlemsstat.

5 I artiklarna 1–7 i direktivet föreskrivs följande:

”*Artikel 1*

1. Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv

— på utdelning till bolag som är hemmahörande i denna stat från dotterbolag i andra medlemsstater,

— på utdelning från bolag som är hemmahörande i denna stat till moderbolag i andra medlemsstater.

…

Artikel 2

I detta direktiv avses med ’bolag i en medlemsstat’ varje bolag som

a) drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan,

b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara skatterättsligt hemmahörande i den staten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och

c) är skyldigt att erlägga någon av följande skatter, eller någon skatt som ersätter någon av dem, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse:

…

— Körperschaftsteuer i Tyskland,

…

Artikel 3

1. Vid tillämpningen av detta direktiv gäller följande:

a) Status som moderbolag skall i vart fall tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller de villkor som anges i artikel 2 och som innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat vilket uppfyller samma villkor,

b) Med ’dotterbolag’ skall avses ett bolag i vilket andelar innehas enligt a.

…

Artikel 4

1. Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

— avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

— beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

2. Varje medlemsstat är dock bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget.…

…

Artikel 5

1. Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall, åtminstone om det senare innehar minst 25 % av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt.

…

3. Utan hinder av punkt 1 får Tyskland, så länge bolagsskatt på utdelad vinst där tas ut efter en skattesats som är minst 11 procentenheter lägre än den skattesats som är

tillämplig på kvarhållen vinst, ta ut en utjämnande källskatt på 5 % på utdelning från dotterbolag, dock längst till mitten av år 1996.

…

Artikel 6

Ett moderbolags medlemsstat får inte ta ut källskatt på vinst som bolaget uppbär från ett dotterbolag.

Artikel 7

1. Termen 'källskatt' så som den används i detta direktiv skall inte omfatta den förskottsbetalning av bolagsskatt som görs till den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande i samband med utdelning till moderbolaget.

2. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning."

6 Enligt bilagan till direktiv 90/435 avser denna bolag som enligt tysk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" eller "Bergrechtliche gewerkschaft".

Den nationella lagstiftningen

KStG 1996

7 I 1 § i 1996 års lag om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz 1996), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (BGBl. 1996 I, s. 340) (nedan kallad KStG 1996), föreskrivs bland annat att kapitalbolag som har sin ledning eller sitt säte i Tyskland är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer.

8 Enligt 2 § KStG 1996 är juridiska personer, personassociationer och förmögenhetsmassor som varken har sin ledning eller sitt säte i Tyskland, begränsat skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer för inkomst som de uppbär i Tyskland.

9 Enligt 23 § KStG 1996 är den normala skattesatsen avseende inkomstskatt för juridiska personer 45 procent av den beskattningsbara inkomsten.

10 I 27 § punkt 1 KStG 1996 föreskrivs att ”om ett obegränsat skattskyldigt kapitalbolag delar ut vinst minskar eller ökar dess inkomstskatt för juridiska personer med skillnadsbeloppet mellan skatten på eget kapital (skatt på vinst som sparas i bolaget), som i enlighet med 28 § ska anses ha använts för vinstutdelningen, och den skatt på vinstutdelningen som påförs efter en skattesats på 30 procent av vinsten före avdrag för inkomstskatt för juridiska personer (utdelningsbeskattning)”.

11 I 28 § punkterna 3 och 4 KStG 1996 föreskrivs följande:

”3. De disponibla delbeloppen av eget kapital ska anses ha använts för utdelning i den ordning som fastställs i 30 §, om inte något annat föreskrivs i punkterna 4, 5 eller 7. I vilken omfattning ett delbelopp ska anses ha delats ut avgörs i förhållande till dess skatt på sparad vinst.

4. Om detta eller dessa delbelopp i ett senare skede inte räcker till för att räkna av en vinstutdelning, som enligt 30 § punkt 1 tredje meningen underpunkterna 1 eller 2 ursprungligen i första hand anses ha lämnats ur dessa delbelopp, ska utdelningen räknas av från det delbelopp som avses i 30 § punkt 2 underpunkt 2, även om detta leder till att delbeloppet blir negativt.”

12 Enligt 29 § punkt 2 KStG 1996 ska det egna kapitalet vid slutet av varje räkenskapsår delas upp i eget kapital som är disponibelt för vinstutdelning (fritt eget kapital) och övrigt eget kapital. Eget kapital som är disponibelt för vinstutdelning är den del av det egna kapitalet som överstiger bolagets egna bundna kapital.

13 30 § punkterna 1 och 2 KStG 1996 innehåller följande bestämmelser:

”(1) Vid slutet av varje räkenskapsår ska det fria egna kapitalet delas upp efter hur detta kapital har beskattats. Varje delbelopp beror på uppdelningen under föregående räkenskapsår. I denna uppdelning ska en separat redovisning ske av de delbelopp som avser:

1. Inkomst som, från och med den 31 december 1993, var obegränsat skattepliktig till inkomstskatt för juridiska personer.

…

3 Ökning av tillgångarna som inte är skattepliktig till inkomstskatt för juridiska personer eller som ökar kapitalbolagets eget kapital under räkenskapsår som avslutats före den 1 januari 1977.

(2) Det delbelopp som anges i punkt 1 underpunkt 3 ska i sin tur delas upp i

1. Eget kapital som härrör från utländska inkomster under räkenskapsår som avslutats efter den 31 december 1976 …

2. Övriga tillgångsökningar som inte är bolagsskattepliktiga och som inte omfattas av punkterna 3 eller 4.

3. Fritt eget kapital som genererats intill slutet av det sista räkenskapsår som avslutats före den 1 januari 1977.

4. Andelsägartillskott som har ökat det egna kapitalet under räkenskapsår som avslutats efter den 31 december 1976.”

14 Den del av inkomsten som anges i 30 § punkt 1 underpunkt 1 KStG 1996, för vilken full inkomstskatt för juridiska personer ska erläggas, det vill säga med 45 procent, betecknas EK 45.

15 Den ökning av tillgångarna som avses i 30 § punkt 1 underpunkt 3 KStG 1996, som inte är skattepliktig till inkomstskatt för juridiska personer, betecknas EK 0, och delas enligt 30 § punkt 2 KStG 1996 in i fyra kategorier som betecknas EK 01–EK 04.

16 I 40 § KStG 1996 föreskrivs följande:

”Enligt 27 § ska inkomstskatten för juridiska personer inte höjas för

1. utdelning av delbelopp som omfattas av bestämmelserna i 30 § punkt 2 underpunkt 1 [EK 01],

2. utdelning av delbelopp som omfattas av bestämmelserna i 30 § punkt 2 underpunkt 4 [EK 04].”

17 I 44 § punkt 1 första meningen KStG 1996 föreskrivs följande:

”Om en obegränsat skattskyldig juridisk person tillhandahåller tjänster för egen räkning, som för andelsägarna motsvarar intäkter i den mening som avses i 20 § punkt 1 underpunkterna 1 och 2 i lagen om inkomstskatt, ska bolaget … på andelsägarnas begäran tillhandahålla ett intyg, utfärdat på avsett officiellt formulär, med följande uppgifter:

1. Andelsägarens namn och adress.

2. Värdet av tillhandahållandena.

3. Betalningsdatum.

4. Den inkomstskatt för juridiska personer som är avdragsgill enligt 36 § punkt 2 underpunkt 3 första meningen i lagen om inkomstskatt.

5. Den inkomstskatt för juridiska personer som enligt 52 § ska gottgöras. Det räcker härvid att uppgiften avser en enda aktie, andel eller andelsbevis.

6. Omfattningen av det tillhandahållande för vilket delbeloppet i den mening som avses i 30 § punkt 2 underpunkt 1 ska anses ha använts.

7. Omfattningen av det tillhandahållande för vilket delbeloppet i den mening som avses i 30 § punkt 2 underpunkt 4 ska anses ha använts.”

18 I 50 § punkt 1 underpunkt 2 KStG 1996 anges bland annat att inkomstskatt för juridiska personer avseende intäkter som omfattas av källskatt ska betalas genom innehållande i form av källskatt, när mottagaren av utdelningen endast är begränsat skattskyldig och intäkterna inte härrör från kommersiell verksamhet eller jordbruks- eller skogsbruksverksamhet i landet.

19 I 51 § KStG 1996 anges att ”om en andelsägare inte är skattskyldig till inkomstskatt för intäkter enligt 20 § punkt 1 underpunkterna 1–3 eller 20 § punkt 2 underpunkt 2a i lagen om inkomstskatt, eller dessa intäkter inte tas med vid beräkningen

av beskattningsunderlaget i enlighet med 50 § punkt 1 underpunkterna 1 och 2, får inkomstskatt för juridiska personer som är avräkningsbar enligt 36 § punkt 2 underpunkt 3 i lagen om inkomstskatt inte räknas av eller gottgöras".

20 I 52 § punkt 1 KStG 1996 anges följande:

"Bolagsskatt som inte får räknas av i enlighet med 51 § ska på yrkande därom gottgöras obegränsat skattskyldiga andelsägare som är befriade från inkomstskatt för juridiska personer, offentligrättsliga juridiska personer och andelsägare som är begränsat skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer i enlighet med 2 § punkt 1, i den mån skatten i enlighet med 27 § ökar på grund av att det egna kapitalet i den mening som avses i 30 § punkt 2 underpunkt 3 ska anses ha använts för utdelning eller ett liknande tillhandahållande."

EStG 1990

21 I 20 § första stycket i 1990 års lag om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, s. 1898) (nedan kallad EStG 1990) föreskrivs följande:

"Inkomst av kapital omfattar:

1. Utdelning.

2 …

3. Den del av inkomstskatten för juridiska personer som är avdragsgill i enlighet med 36 § punkt 2 underpunkt 3.”

22 I 36 § punkt 2 EStG 1990 föreskrivs följande:

”…

Följande belopp dras av från det belopp som avser inkomstskatt:

…

3. Inkomstskatt för juridiska personer som betalats av en juridisk person eller en personassociation som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt för juridiska personer, upp till 3/7 av intäkterna i den mening som avses i 20 § punkt 1 underpunkt 1 (utdelning) eller 2, i den mån nämnda intäkter inte härrör från utdelningar som tagits av eget kapital i den mening som avses i 30 § punkt 2 underpunkt 1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer.”

23 I 43 § första stycket EStG 1990 anges följande:

”För följande i Tyskland uppburna kapitalinkomster uppbärs inkomstskatten genom avdrag från kapitalinkomsten (skatt på inkomst av kapital):

1. inkomst av kapital i den mening som avses i 20 § punkt 1 underpunkterna 1 och 2 …”

Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

24 Som framgår av beslutet om hänskjutande är Burda ett bolag med begränsat ansvar för delägarna som bildats enligt tysk rätt. Bolaget har sitt säte och sin ledning i Tyskland. Under de år som är relevanta för målet vid den nationella domstolen ägdes Burda till lika delar av det i Nederländerna hemmahörande kapitalbolaget RCS och av kapitalbolaget Burda International Holding GmbH (nedan kallat Burda International), med säte i Tyskland.

25 År 1998 beslutade Burda att dela ut vinsten för räkenskapsåren 1996 och 1997 i lika delar till RCS och Burda International. Vinstutdelningen beskattades med stöd av 27 § punkt 1 KStG 1996 efter en skattesats på 30 procent.

26 Av beslutet om hänskjutande framgår att endast Burda International erhöll ett intyg om avdragsrätt för inkomstskatten för juridiska personer i enlighet med 44 § KStG 1996 med avseende på vinstutdelningen från Burda.

27 Av nämnda beslut framgår även att det vid en skatterevision hade konstaterats att Burda hade delat ut vinst med ett belopp som översteg de skattepliktiga intäkterna. Finanzamt reducerade därför de delbelopp av Burdas eget kapital disponibelt för vinstutdelning för vilka full inkomstskatt för juridiska personer skulle betalas (EK 45) från 6 049 925 DEM till 4 915 490 DEM och räknade, med stöd av 28 § punkt 4 KStG 1996, av den utdelning som efter nedsättningen inte längre täcktes av det beskattade disponibla egna kapitalet från det egna kapital som avses i 30 § punkt 2 underpunkt 2 KStG 1996 (EK 02).

28 Detta avräkningsförfarande medförde att inkomstskatten för juridiska personer höjdes för de båda omtvistade åren och att Finanzamt följaktligen bland annat fattade två omprövningsbeslut i vilka taxeringen ändrades.

29 Burda överklagade omprövningsbesluten till Finanzgericht Hamburg och gjorde gällande att 28 § punkt 4 KStG 1996 inte skulle tillämpas då avräkningen av vinstutdelningen till RCS från EK 02 var felaktig.

30 Burda gjorde i detta avseende gällande att det förfogade över tillskott av kontant kapital i kategori EK 04 som räckte för att finansiera vinstutdelningen och att bolaget i vart fall inte förfogade över några värdeökningar på tillgångar som omfattas av kategori EK 02.

31 Finanzgericht Hamburg biföll Burdas överklagande genom dom av den 29 april 2005. Finanzgericht Hamburg fann i huvudsak att bestämmelserna i 28 § punkt 3 KStG 1996 skulle tillämpas i den meningen att den del av vinsten som delats ut till RCS skulle ha räknats av från EK 04.

32 Finanzamt överklagade domen till Bundesfinanzhof.

33 Bundesfinanzhof godtog inte Finanzgericht Hamburgs tolkning av 28 § punkt 4 KStG 1996. Bundesfinanzhof fann att tillämpningsområdet för denna bestämmelse inte kan begränsas till de aktieägare som har rätt till avräkning varmed sådana aktieägare som RCS, vilka saknar rätt till avräkning, alltså utesluts.

34 Enligt Bundesfinanzhof är det dock oklart huruvida beskattningen av utdelning som tagits ur kategori EK 02 är förenlig dels med direktiv 90/435, då den utgör ett innehållande av källskatt, dels, i den mån det är aktuellt, med bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet för kapital eller etableringsfrihet.

35 Bundesfinanzhof beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

”1) Är det fråga om källskatt, i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435 … nu artikel 5 i rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2004, s. 41), när det i den nationella lagstiftningen förskrivs att sådana inkomster och värdeökningar på tillgångar i kapitalbolaget, som enligt nationell lagstiftning inte skulle beskattas om de hade behållits i dotterbolaget och inte delats ut till moderbolaget, ska beskattas vid utdelning av vinst från ett dotterbolag till dess moderbolag?

2) Om första frågan besvaras nekande: Är en nationell bestämmelse, enligt vilken det undantagsvis föreskrivs att vinstutdelning från ett kapitalbolag skall räknas av från bolagets egna kapital på så sätt, att den skattebelastning som uppstår, också uppstår då kapitalbolaget har styrkt att utdelning skett till delägare som inte är hemmahörande i landet, trots att sådana delägare enligt nationell lagstiftning, i motsats till delägare som är hemmahörande i landet, inte har rätt att räkna av den fastställda inkomstskatten för juridiska personer från sin egen skatt, förenlig med artiklarna [52, 73b och 73d i EG-fördraget]?”

36 Burda har i skrivelse som inkom till domstolens kansli den 18 februari 2008 begärt att domstolen ska återuppta det muntliga förfarandet med tillämpning av artikel 61 i rättegångsreglerna för att vidta ”åtgärder för processledning”.

Begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet och om vidtagande av åtgärder för processledning

37 Av rättspraxis framgår att domstolen på eget initiativ eller efter att ha hört generaladvokaten, eller på parternas begäran, kan återuppta det muntliga förfarandet i enlighet med artikel 61 i sina rättegångsregler, om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om detsamma ska avgöras på grundval av ett argument som inte har kunnat avhandlas mellan parterna (se dom av den 14 december 2004 i mål C-210/03, Swedish Match, REG 2004, s. I-11893, punkt 25, av den 7 december 2006 i mål C-306/05, SGAE, REG 2006, s. I-11519, punkt 27, och av den 28 juni 2007 i mål C-466/03, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, REG 2007, s. I-5357, punkt 29).

38 Till stöd för sitt yrkande har Burda för det första gjort gällande att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande inte har tagit hänsyn till bestämmelserna i avsnitt 78 femte stycket i det tyska cirkuläret om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuerrichtlinien) (nedan kallat KStR).

39 Det ska i detta avseende påpekas att det inom ramen för ett förfarande som inletts med stöd av artikel 234 EG inte ankommer på domstolen att ange vilka relevanta nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den hänskjutande domstolen. Sådan behörighet tillkommer uteslutande den hänskjutande domstolen som, genom att definiera de inhemska tillämpliga bestämmelserna, ger domstolen möjlighet att tillhandahålla samtliga de tolkningsdata som omfattas av gemenskapsrätten och som möjliggör för den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida en nationell lagstiftning är förenlig med gemenskapslagstiftningen.

40 Det är klarlagt att den hänskjutande domstolen inte i sitt beslut om hänskjutande nämner bestämmelserna i avsnitt 78 femte stycket KStR.

41 Burda har i själva verket med sina påpekanden kritiserat generaladvokatens ståndpunkt när det gäller tolkningen av 28 § punkt 4 KStG 1996 och det faktum att generaladvokaten inte följer Burdas bedömning.

42 Av rättspraxis framgår att det i EG-domstolens stadga och i rättegångsreglerna inte föreskrivs någon möjlighet för parterna att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet SGAE, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

43 Burda har för det andra hävdat att i motsats till vad generaladvokaten funnit disponerade inte Burda över någon utdelningsbar vinst som kunde beskattas efter en skattesats på 30 procent, samt att utdelningen inte motsvarade mer än den från skatt undantagna återbetalningen av tillskott av kontant kapital från bolagsmännen.

44 Burda har med dessa påståenden i huvudsak gjort gällande att vissa av de faktapremisser som generaladvokaten lagt till grund för sin bedömning brister i precision eller till och med är ofullständiga.

45 Domstolen påpekar i detta avseende att det uteslutande ankommer på den hänskjutande domstolen att definiera den ram avseende de faktiska omständigheterna som omgärdar de frågor som denna har ställt, eller åtminstone förklara de antaganden avseende de faktiska omständigheterna som dessa frågor bygger på.

46 Av tolkningsfrågan framgår att den hänskjutande domstolen inte har angett de faktiska omständigheter som Burda åberopat inom ramen för sin begäran.

47 De påståenden som nämnts i punkt 43 i förevarande dom kan följaktligen inte heller rättfärdiga ett återupptagande av det muntliga förfarandet med hänsyn till de krav som ställs i artikel 61 i domstolens rättegångsregler.

48 Mot denna bakgrund finner domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, att den förfogar över samtliga de omständigheter som krävs för att den ska kunna besvara den hänskjutande domstolens frågor.

49 Det saknas följaktligen skäl att förordna om ett återupptagande av det muntliga förfarandet, och det konnexa yrkandet om vidtagande av åtgärder för processledning ska följaktligen även det ogillas.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

50 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida en nationell bestämmelse, i vilken föreskrivs beskattning av ett dotterbolags inkomst och av värdeökningar på dess tillgångar i samband med utdelning av vinst från dotterbolaget till sitt moderbolag, vilka inte skulle ha beskattats om dotterbolaget hade sparat medlen i stället för att dela ut dem till moderbolaget, utgör källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435.

51 Enligt fast rättspraxis gäller i detta avseende att nämnda direktiv som, i likhet med vad som framgår av punkterna 5 och 24 i förevarande dom, är tillämpligt i målet

vid den nationella domstolen, har till ändamål att genom införandet av ett gemensamt skattesystem eliminera alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att på det sättet underlätta det gränsöverskridande samarbetet. Sålunda föreskrivs i artikel 5.1 i direktiv 90/435 att vinstutdelning ska vara befriad från källskatt i dotterbolagets hemviststat så att dubbelbeskattning undviks (dom av den 17 oktober 1996 i de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkavit m.fl., REG 1996, s. I-5063, punkt 22, av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe, REG 2000, s. I-4243, punkt 20, av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaïki Zythopoiïa, REG 2001, s. I-6797, punkt 25, av den 25 september 2003 i mål C-58/01, Océ van der Grinten, REG 2003, s. I-9809, punkt 45, och av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 103).

52 Vad i synnerhet gäller det i artikel 5 i direktiv 90/435 föreskrivna förbudet för medlemsstaterna att innehålla källskatt på vinst som ett i landet hemmahörande dotterbolag delar ut till sitt i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag, har domstolen redan slagit fast att all inkomstskatt som tas ut i den stat där vinstutdelningen sker och som påförs till följd av betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper, när beskattningsunderlaget utgörs av inkomsten från dessa värdepapper och det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig, utgör en källskatt på vinstutdelning (domarna i de ovannämnda målen Epson Europe, punkt 23, Athinaïki Zythopoiïa, punkterna 28 och 29, Océ van der Grinten, punkt 47, och Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 108).

53 Av denna rättspraxis framgår att tillämpningen av artikel 5.1 i direktiv 90/435 fordrar att tre kumulativa villkor är uppfyllda.

54 Den tyska regeringen har i detta avseende hävdat att det tredje av de villkor som avses i punkt 52 i förevarande dom, nämligen att den skattskyldige ska vara ”innehavare av värdepapper”, inte är uppfyllt i målet vid den nationella domstolen.

55 Domstolen konstaterar dock att det är Burda som är skyldigt att betala inkomstskatt för juridiska personer vid vinstutdelning, medan Burda International och RCS är de som innehar värdepapperen.

56 Det tredje villkoret, avseende källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435, är alltså inte uppfyllt i målet vid den nationella domstolen.

57 Denna bedömning påverkas inte av de argument som Burda och Europeiska gemenskapernas kommission har hämtat från domen i det ovannämnda målet Athinaïki Zythopoïïa till stöd för ståndpunkten att domstolen i själva verket inte tillämpar ovannämnda villkor och att den förordar ett synsätt grundat på ekonomiska bedömningar.

58 Enligt kommissionen gäller särskilt att tolkningen av villkoren för tillämpningen av artikel 5.1 i direktiv 90/435 måste ske med beaktande av den särskilda ekonomiska funktionen hos den mekanism med innehållande av källskatt som föreskrivs i detta direktiv. Utan sådant beaktande äventyras tillämpningen av denna bestämmelse i de vanligast förekommande fallen, nämligen varje gång ett dotterbolag lämnar utdelning till sina moderbolag då dessa är hemmahörande i en annan medlemsstat än den där dotterbolaget är hemmahörande.

59 Kommissionen har i detta avseende tillagt att den ekonomiska verkan av beskattningen av dotterbolaget motsvarar en beskattning av moderbolaget, eftersom skatten innehålls av det bolag som delar ut vinsten och betalas direkt till skattemyndigheterna.

60 Vad som anförts ovan kan inte godtas.

61 Domstolen konstaterar inledningsvis att det av rättspraxis från tiden efter domen i det ovannämnda målet Athinaïki Zythopoïïa framgår att domstolen som villkor avseende begreppet ”källskatt” i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435, har upprätthållit det villkor som avser att den skattskyldige ska vara innehavare av värdepapperen (se domarna i de ovannämnda målen Océ van der Grinten, punkt 47, och Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 108).

62 Det går för övrigt inte att avfärda detta konstaterande med hänvisning till sådana påstådda ekonomiska överväganden till grund för mekanismen med källskatt som dem som kommissionen åberopat. Även om det antogs att sådana överväganden är att anse som relevanta, kan de nämligen utgöra stöd för tillämpningen av artikel 5.1 i direktiv 90/435 bara om samtliga de villkor som uppställs i den rättspraxis som anges i punkt 52 i förevarande dom är uppfyllda.

63 Då det tredje villkoret avseende källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435 inte är uppfyllt i målet vid den nationella domstolen, utgör denna bestämmelse inte något hinder för en sådan mekanism för bokföringstekniska korrigeringar som den som avses i 28 § punkt 4 KStG 1996.

64 Den första frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. En nationell bestämmelse, i vilken föreskrivs beskattning av ett dotterbolags inkomst och värdeökningar på dess tillgångar i samband med utdelning av vinst från ett dotterbolag till sitt moderbolag, vilka inte skulle ha beskattats om dotterbolaget hade sparat medlen i stället för att dela ut dem till moderbolaget, utgör inte källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435.

Den andra frågan

65 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 52, 73b och 73d i fördraget ska tolkas så, att de utgör hinder för en tillämpning av en sådan nationell bestämmelse som 28 § punkt 4 KStG 1996, enligt vilken beskattningen av den utdelning som ett dotterbolag hemmahörande i en medlemsstat lämnar till sitt moderbolag är föremål för en och samma korrigeringsmekanism, oavsett om moderbolaget är hemmahörande i den medlemsstaten eller i en annan medlemsstat, medan ett i landet ej hemmahörande moderbolag, i motsats till ett i landet hemmahörande moderbolag, inte medges någon skattegottgörelse av den medlemsstat där dess dotterbolag är hemmahörande.

66 Domstolen erinrar inledningsvis om att det av fast rättspraxis följer att även om frågor om direkta skatter i och för sig omfattas av medlemsstaternas behörighet, ska dessa inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 40, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 36, och av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 20).

67 Under de omständigheter som gäller i målet vid den nationella domstolen ska det först avgöras om och i vilken utsträckning en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan påverka de friheter som avses i artiklarna 52, 73b och 73d i fördraget.

Den tillämpliga friheten

68 Av fast rättspraxis följer att i den mån en nationell lagstiftning endast avser koncerninterna förhållanden, inverkar den företrädesvis på etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 118, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 33, och Oy AA, punkt 23).

69 Det ska dessutom erinras om att enligt fast rättspraxis är det fördragets bestämmelser om etableringsfrihet som ska tillämpas när ett bolag innehar en andel i ett annat bolag som ger förstnämnda bolag ett bestämmande inflytande över det senare bolagets beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 31, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 39, dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 27, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 20, dom av den 23 oktober 2007 i mål C-112/05, kommissionen

mot Tyskland, REG 2007, s. I-8995, punkt 13, samt av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 29).

70 Av beslutet om hänskjutande framgår att Burda, som är hemmahörande i Tyskland, ägs till 50 procent av ett i landet ej hemmahörande bolag, nämligen RCS. En sådan ägarandel i Burdas bolagskapital som den som RCS har ger i princip RCS rätten att utöva ett bestämmande och avgörande inflytande över dotterbolagets verksamhet, i den mening som avses i den rättspraxis som citerats i föregående punkt.

71 Domstolen påpekar även att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vars tillämpning inte är avhängig omfattningen av den andel som det utdelningsmottagande bolaget innehar i det utdelande bolaget, kan omfattas såväl av artikel 43 EG om etableringsfrihet som av artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 36).

72 Det ska i detta avseende emellertid konstateras att tvisten i målet vid den nationella domstolen uteslutande avser den inverkan som den ifrågavarande nationella lagstiftningen har på situationen för ett i landet hemmahörande bolag som har lämnat utdelning till aktieägare som innehar en andel som ger dem ett bestämmande inflytande över nämnda bolags beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet skall bedrivas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 38).

73 Under sådana förhållanden är det fördragets bestämmelser om etableringsfrihet som är tillämpliga i ett mål som det som är i fråga vid den nationella domstolen.

74 Hursomhelst gäller enligt rättspraxis att även om det antas att tillämpningen av bestämmelserna i KStG 1996 verkar inskränkande på den fria rörligheten för kapital, är en sådan verkan en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och kan därför inte motivera att nämnda lagstiftning prövas självständigt mot

artikel 73b i fördraget (domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 24, och där angiven rättspraxis).

75 Av det ovan anförda följer att förevarande fråga ska besvaras uteslutande mot bakgrund av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

Huruvida det föreligger en inskränkning i etableringsfriheten

76 Den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 52 i fördraget, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i hemviststatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 42).

77 Det ska, när det gäller bolag, påpekas att det är sätet i den mening som avses enligt artikel 58 i fördraget som, liksom nationaliteten när fråga är om fysiska personer, bestämmer anknytningen till en stats rättsordning. Om det accepterades att hemviststatens fritt kan välja att tillämpa en annorlunda behandling uteslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle detta innebära att innehållet i artikel 52 i fördraget inte längre fick någon verkan. Syftet med etableringsfriheten är sålunda att säkerställa en nationell behandling i den mottagande medlemsstaten genom ett förbud mot all diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 43, samt där angiven rättspraxis).

78 Av beslutet om hänskjutande framgår att syftet med den korrigeringsmekanism som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är att säkerställa att det belopp som det utdelande bolaget har betalat i skatt efter korrigering motsvarar den skattegottgörelse som felaktigt medgivits aktieägaren. För detta ändamål föreskriver korrigeringsmekanismen att det egna kapital som omfattas av EK 02 beaktas vid beskattningen så att det säkerställs att skatten och skattegottgörelsen överensstämmer med de skatteintyg som tillhandahållits aktieägarna.

79 Det ska påpekas att vid tillämpning av denna korrigeringsmekanism, till undvikande av att en skattegottgörelse medges för en skatt som inte har betalats, rör korrigeringen inte det belopp som avser skattegottgörelse utan det belopp som betalats i skatt av det utdelande bolaget.

80 Likaså gäller att den korrigeringsmekanism som föreskrivs i 28 § punkt 4 KStG 1996 är tillämplig för ett bolag hemmahörande i Tyskland, oavsett om detta utgör dotterbolag till ett likaledes i Tyskland hemmahörande moderbolag, eller till ett moderbolag hemmahörande i en annan medlemsstat.

81 Burda anser i detta sammanhang att den diskriminerande behandlingen i målet vid den nationella domstolen består just i att en och samma korrigeringsmekanism tillämpas i olika situationer. I motsats till i landet hemmahörande moderbolag erhåller i landet ej hemmahörande moderbolag till i landet hemmahörande dotterbolag nämligen inte någon skattegottgörelse som kompensation för den inkomstskatt för juridiska personer som det utdelande bolaget har betalat.

82 Eftersom en diskriminering kan bestå i att samma regel tillämpas på olika situationer, fordrar fastställandet av huruvida det i målet vid den nationella domstolen föreligger en behandling som är diskriminerande i skattemässigt hänseende och som därmed i princip är otillåten enligt artikel 52 i fördraget, en undersökning av om i landet hemmahörande dotterbolag med hänsyn till den ifrågavarande nationella bestämmelsen befinner sig i olika situationer beroende på om deras moderbolag är hemmahörande i landet eller ej, och följaktligen på om de senare medges skattegottgörelse eller inte.

83 Domstolen erinrar i detta avseende om att det av beslutet om hänskjutande framgår att tillämpningen av den mekanism för bokföringsteknisk korrigering som föreskrivs i 28 § punkt 4 KStG 1996 inte kan ändra skattebördan för Burda beroende på om dess moderbolag är hemmahörande i Tyskland eller i en annan medlemsstat.

84 Det kan alltså inte hävdas att tillämpningen av 28 § punkt 4 KStG 1996 för dotterbolaget leder till en identisk behandling av olika situationer, då dotterbolaget inte, i förhållande till lagstiftningen i dess hemviststat, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, befinner sig i olika situationer beroende på om det delar ut sin vinst till ett i landet ej hemmahörande moderbolag eller till ett i landet hemmahörande moderbolag.

85 Denna bedömning påverkas inte av den av den hänskjutande domstolen betonade omständigheten att beskattningen av det utdelande företaget blir definitiv för de i landet ej hemmahörande aktieägarna, i den meningen att ökningen av skattebördan för det utdelande bolaget inte kompenseras av en motsvarande skattegottgörelse.

86 Domstolen preciserar i detta avseende att enligt fast rättspraxis ankommer det på varje medlemsstat att med iakttagande av gemenskapsrätten organisera sitt system för beskattning av utdelad vinst och att i detta sammanhang definiera beskattningsunderlaget samt den skattesats som ska tillämpas för det utdelande bolaget, och/eller för den aktieägare som tar emot utdelningen, om dessa är skattskyldiga i nämnda stat (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 50).

87 Enligt samma rättspraxis gäller att så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser, har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller att avskaffa dubbelbeskattning (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 52).

88 Syftet med den skattegottgörelse som beviljats det i landet hemmahörande moderbolaget med stöd av den nationella lagstiftning som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen är i detta avseende att undvika en ekonomisk dubbelbeskattning av den vinst som ett i landet hemmahörande dotterbolag har delat ut, och som har beskattats en första gång hos detta.

89 I det vid den nationella domstolen nu anhängiga målet rörande en gränsöverskridande vinstutdelning, är det i princip inte dotterbolagets hemvistmedlemsstat som har att undvika denna ekonomiska dubbelbeskattning, utan den medlemsstat inom vars territorium moderbolaget är hemmahörande.

90 Enligt artikel 4 i direktiv 90/435 ska nämligen den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande antingen undanta vinst, som det tagit emot från ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag, från skatt eller medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande inkomstskatt för juridiska personer som har erlagts av dotterbolaget.

91 Under dessa två antaganden är följaktligen den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande skyldig att tillämpa en skattemässig behandling med vilken samma ändamål eftersträvas som med den skattegottgörelse som dotterbolagets hemviststat har beviljat där hemmahörande moderbolag, så att även den ekonomiska dubbelbeskattningen av vinst som betalats ut i form av utdelning undviks.

92 På samma sätt som ett i landet hemmahörande moderbolag till ett i landet hemmahörande dotterbolag medges skattegottgörelse av den stat där det är hemmahörande, vilken även agerar i egenskap av hemviststat för dotterbolaget, skyddas även det i landet ej hemmahörande moderbolaget till ett i landet hemmahörande dotterbolag från risken för en ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som betalas ut i form av utdelning, men då av den medlemsstat där det bolaget är hemmahörande.

93 Liksom vinst som under de omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av EK 02, kompenseras alltså beskattningen av utdelad vinst i vilket fall som helst av den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande.

94 Det faktum att dotterbolagets medlemsstat inte medger ett i landet ej hemmahörande moderbolag någon skattegottgörelse, medför alltså inte att situationen för det i landet hemmahörande dotterbolaget till ett i landet hemmahörande moderbolag blir en annan än den situation som gäller för det i landet hemmahörande dotterbolag som ägs av ett i landet ej hemmahörande moderbolag.

95 Av detta följer att situationen för det i landet hemmahörande dotterbolaget till ett i landet hemmahörande moderbolag inte skiljer sig från situationen för det i landet hemmahörande dotterbolaget till ett i landet ej hemmahörande moderbolag när det gäller tillämpningen av den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Någon diskriminerande behandling av det i landet hemmahörande dotterbolaget kan därmed inte konstateras i detta avseende.

96 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artikel 52 i fördraget ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en tillämpning av en sådan nationell bestämmelse som 28 § punkt 4 KStG 1996, enligt vilken beskattningen av den utdelning som ett dotterbolag hemmahörande i en medlemsstat lämnar till sitt moderbolag är föremål för en och samma korrigeringsmekanism, oavsett om moderbolaget är hemmahörande i den medlemsstaten eller i en annan medlemsstat, medan ett i landet ej hemmahörande moderbolag, i motsats till ett i landet hemmahörande moderbolag, inte medges någon skattegottgörelse av den medlemsstat där dess dotterbolag är hemmahörande.

Rättegångskostnader

97 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **En nationell bestämmelse, i vilken föreskrivs beskattning av ett dotterbolags inkomst och av värdeökningar på dess tillgångar i samband med utdelning av vinst från ett dotterbolag till sitt moderbolag, vilka inte skulle ha beskattats om dotterbolaget hade sparat medlen i stället för att dela ut dem till moderbolaget, utgör inte källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.**

2) **Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en tillämpning av en sådan nationell bestämmelse som 28 § punkt 4 i 1996 års lag om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz 1996), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken beskattningen av den utdelning som ett dotterbolag hemmahörande i en medlemsstat lämnar till sitt moderbolag är föremål för en och samma korrigeringsmekanism, oavsett om moderbolaget är hemmahörande i den medlemsstaten eller i en annan medlemsstat, medan ett i landet ej hemmahörande moderbolag, i motsats till ett i landet hemmahörande moderbolag, inte medges någon skattegottgörelse av den medlemsstat där dess dotterbolag är hemmahörande.**

Underskrifter