FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

fremsat den 6. april 2006 [1]

I — Indledning

1. Baggrunden for denne sag er den lovgivning, som også ligger til grund for den verserende sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [2], nemlig den ordning for forskudsbetaling af selskabsskat (»Advance Corporation Tax«, herefter »ACT-skat«), som var gældende i Det Forenede Kongerige fra 1973-1999. Sidstnævnte sag vedrørte den skattemæssige behandling af udbytte, som blev udbetalt af selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til selskabsdeltagere, der var hjemmehørende i andre medlemsstater, hvorimod nærværende sag vedrører den skattemæssige behandling af udbytte, som selskabsdeltagere, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har modtaget fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater og — hvad angår et af de aspekter vedrørende den britiske ordning, som den nationale rets spørgsmål omfatter — tredjelande.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Jf. mit forslag til afgørelse af 2006.

II — Sagens retlige og økonomiske baggrund

A — *Overblik over baggrunden for udbyttebeskatning*

2. Inden gennemgangen af de relevante bestemmelser i den omhandlede britiske beskatningsordning skal jeg redegøre for den mere generelle ramme for beskatning af udlodninger af overskud (udbytte) i EU, som udgør den retlige og økonomiske baggrund for sagen. I princippet kan udlodninger af selskabsoverskud blive beskattet på to niveauer. Den første beskatning finder sted på selskabets niveau i form af selskabsskat af overskuddet. Alle medlemsstaterne beskatter selskaber af deres overskud. Den anden beskatning sker på aktionærniveau, enten i form af indkomstbeskatning af udbytte mod-

taget af aktionærerne (en metode, som de fleste medlemsstater anvender) og/eller i form af kildeskat, som indeholdes i forbindelse med selskabets udbetaling af udbyttet [3].

3. Denne mulighed for beskatning på to niveauer kan føre til både økonomisk dobbeltbeskatning (hvor samme indkomst beskattes to gange hos to forskellige skattepligtige) og juridisk dobbeltbeskatning (hvor en skattepligtig person beskattes to gange af samme indkomst). Der kan f.eks. opstå økonomisk dobbeltbeskatning, når virksomheder først selskabsbeskattes af deres overskud, som dernæst, når det er udloddet til aktionærerne, også indkomstbeskattes. Juridisk dobbeltbeskatning kan eksempelvis foreligge, når én stat først opkræver kildeskat af udloddet overskud, og en anden stat derefter opkræver indkomstskat af samme overskud.

4. Den foreliggende sag drejer sig om foreneligheden med fællesskabsretten af en ordning, som er indført i Det Forenede Kongerige, og som hovedsageligt har til formål og til følge at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning for aktionærer.

5. Når medlemsstaterne skal beslutte, om og hvorledes de vil nå dette mål, kan de grundlæggende vælge mellem fire ordninger, som kunne kaldes den klassiske ordning, ordningen med separat sats, fritagelsesordningen og godtgørelsesordningen. Stater, som anvender den klassiske udbyttebeskatningsordning, har valgt ikke at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning: Der opkræves selskabsskat af selskabets overskud, og det udloddede overskud beskattes igen på aktionærens niveau ved opkrævning af indkomstskat. Den separate ordning, fritagelsesordningen og godtgørelsesordningen tager derimod sigte på at give fuld eller delvis lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning [4]. Stater med separate ordninger (som findes i flere former) opkræver også selskabsskat af et selskabs overskud, men beskatter udbytte som en særskilt indkomstkategori. Stater med fritagelsesordninger vælger at fritage udbytteindkomst for indkomstskat. Endelig indebærer godtgørelsesordninger, at selskabsskat, der betales på selskabets niveau, helt eller delvist fradrages den indkomstskat, som aktionærerne skal betale af udbyttet, således at selskabsskatten fungerer som et forskud

3 — Jf. dog artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6) (udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%).

4 — Dette formål er især begrundet i ønsket om at undgå en forskelsbehandling, som begunstiger gældsfinansiering af virksomheder i forhold til egenkapitalfinansiering.

på (en del af) denne indkomstskat. Aktionærerne får et godtgørelsesfradrag for hele eller en del af selskabsskatten af det overskud, hvoraf udbyttet er udloddet, og denne godtgørelse kan modregnes i indkomstskatten af udbyttet.

6. I den periode, som denne sag vedrører, anvendte Det Forenede Kongerige en ordning med delvis godtgørelse ved beskatningen af udbytte.

B — *Den relevante lovgivning i Det Forenede Kongerige*

7. Fra 1965 (da der blev indført selskabsskat i Det Forenede Kongerige) til 1973 opererede Det Forenede Kongerige med en klassisk udbyttebeskatningsordning, og som nævnt ovenfor fører denne ordning til økonomisk dobbeltbeskatning uden lempelse. I 1973 indførte Det Forenede Kongerige en ordning med delvis godtgørelse med henblik på at forhindre forskelsbehandling af udloddede overskud [5]. Denne ordning fungerede i hovedtrækkene som beskrevet nedenfor.

1. ACT-skat: skattetilsvar og fradrag

8. Når selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, foretog nærmere bestemte former for udlodning, herunder betaling af udbytte til deres aktionærer, skulle de som udgangspunkt betale ACT-skat beregnet af et beløb svarende til det udloddede beløb eller til udlodningens værdi, også selv om de ikke skulle betale selskabsskat i Det Forenede Kongerige [6]. Det samlede beløb af udlodningen og ACT-skatten blev kaldt en fritaget betaling (»franked payment«) [7].

9. Betalt ACT-skat kunne, inden for en vis grænse, modregnes i selskabets almindelige selskabsskat (»mainstream corporation tax«, herefter »MCT-skat«) af dets overskud i den relevante regnskabsperiode. Eftersom Det Forenede Kongerige opererede med en ordning med delvis godtgørelse, således at selskabsskattesatsen i Det Forenede Kongerige var højere end ACT-fradragssatsen, ville et selskab altid få et lille selskabsskattetilsvar af sit overskud. Hvis et selskab modtog en godtgørelse for udenlandsk skat, ville denne desuden blive fratrukket i det selskabsskattetilsvar, hvori ACT-skat kunne modregnes [8].

5 — Jf. det officielle dokument »Reform of Corporation Tax«, som blev forelagt Det Forenede Kongeriges parlament i forbindelse med overgangen til ordningen med delvis godtgørelse, pkt. 1 og 5 (Cmnd. 4955).

6 — Section 14(1) i Income and Corporation Taxes Act 1988 (lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat, herefter »ICTA«), som gældende på daværende tidspunkt.

7 — ICTA's section 238(1).

8 — ICTA's section 797(4).

ACT-skat, der ikke var fradraget, kendt som »surplus ACT« (overskydende ACT-skat), kunne tilbageføres eller fremføres til fradrag i den almindelige selskabsskat for andre regnskabsår [9]. Alternativt kunne selskabet overdrage (dvs. overføre) fordelen af sådanne ACT-skattebetalinger til sine datterselskaber i Det Forenede Kongerige, som så kunne fradrage den overdragne ACT-skat i deres eget selskabsskattetilsvar [10].

10. Et selskab, der havde overskud af fritaget investeringsindkomst (dvs. fritaget investeringsindkomst, der oversteg fritagne betalinger), kunne, hvis det havde underskud, fradrage disse tab i den overskydende fritagne investeringsindkomst i medfør af ICTA's section 242 og få beløbet af den skattegodtgørelse, der var indeholdt i overskuddet af den fritagne investeringsindkomst, udbetalt kontant. Denne bestemmelse blev afskaffet med virkning fra den 2. juli 1997.

11. Koncernselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, kunne også udnytte en særlig ordning, som gjorde det muligt for dem at undgå at skulle betale ACT-skat af visse udlodninger inden for koncernen, hvis begge de pågældende selskaber valgte at benytte ordningen (valg af frivillig sambeskatning) [11]. Domstolens dom i sagen Metallgesellschaft m.fl. [12] vedrørte denne ordning.

2. MCT-skat

12. En selskabsdeltager, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og modtog udbytte fra et datterselskab, var i princippet selskabsskattepligtigt, men skulle ikke betale selskabsskat af udlodninger, der blev modtaget fra et andet selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige [13].

13. Et i Det Forenede Kongerige hjemmehørende selskab skulle derimod betale selskabsskat af udbytte, der blev modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber, men fik dog fradrag for skat betalt i udlandet. Dette fradrag blev enten givet ensidigt i medfør af nationale bestemmelser [14] eller i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande [15]. Efter de ensidige bestemmelser kunne kildeskatten af udenlandske udbytter godtgøres i et selskabs selskabsskattetilsvar til Det Forenede Kongerige. Hvis det i Det Forenede Kongerige hjemmehørende selskab enten direkte eller indirekte kontrollerede eller var datterselskab af et selskab, som enten direkte eller indirekte kontrollerede mindst 10% af stemmerettighederne i det selskab, der udloddede udbyttet, kunne der også ske fradrag for den underliggende udenlandske selskabsskat af det overskud, der blev udloddet som udbytte. Den uden-

9 — ICTA's section 239.

10 — ICTA's section 240.

11 — ICTA's section 247.

12 — Dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Sml. I, s. 1727.

13 — ICTA's section 208.

14 — ICTA's section 790.

15 — ICTA's section 788.

landske skat kunne dog kun godtgøres indtil et beløb svarende til selskabsskattetilsvaret til Det Forenede Kongerige af den pågældende indkomst. Lignende bestemmelser fandt i reglen anvendelse i henhold til Det Forenede Kongeriges dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande [16].

14. For regnskabsperioder, der begyndte den 3. juni 1986 eller senere, blev der foretaget dobbeltbeskatningslempelse før fradrag af ACT-skat. Før da var det omvendte tilfældet. Situationen før 1986 var problematisk for britiske selskaber, eftersom en dobbeltbeskatningslempelse kun kunne udnyttes i det år, den vedrørte, og fortabtes, hvis den ikke blev udnyttet.

3. Skattegodtgørelse

15. ACT-skattebetalinger udløste under visse omstændigheder en skattegodtgørelse for de selskaber og individuelle aktionærer, som modtog de udloddede beløb.

a) Skattegodtgørelse: selskabsdeltagere

16. En selskabsdeltager, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og modtog udbytte fra et datterselskab, var i princippet selskabsskattepligtigt, men skulle ikke betale selskabsskat af udlodninger, der blev modtaget fra et andet selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige [17]. Selskabet havde desuden ret til en skattegodtgørelse svarende til den ACT-skat, som datterselskabet havde betalt [18]. Udbyttet og skattegodtgørelsen udgjorde tilsammen en såkaldt fritaget investeringsindkomst (»franked investment income«) [19]. Et hjemmehørende selskab skulle kun betale ACT-skat af overskuddet af dets fritagne betalinger i forhold til dets fritagne investeringsindkomst. Der blev derfor kun betalt ACT-skat én gang af udbytter betalt mellem koncernselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

17. Et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og modtog en udlod-

16 — F.eks. havde artikel 22, litra b), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Nederlandene følgende ordlyd på det relevante tidspunkt: »Såfremt en sådan indkomst udgøres af et udbytte, der er udloddet af et selskab, der er hjemmehørende i Nederlandene, til et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som direkte eller indirekte kontrollerer mindst 10% af stemmerettighederne i førstnævnte selskab, skal godtgørelsen (foruden eventuel nederlandsk skat, der skal betales af udbyttet) også omfatte den nederlandske skat, som førstnævnte selskab skal betale af sit overskud.« Jf. også Det Forenede Kongeriges dobbeltbeskatningsoverenskomster med Frankrig og Spanien.

17 — ICTA's section 208.

18 — ICTA's section 231(1).

19 — ICTA's section 238(1).

ning fra et ikke-hjemmehørende selskab, havde imidlertid ikke ret til en skattegodtgørelse, og indkomsten opfyldte ikke betingelserne for at være fritaget investeringsindkomst. Når et selskab modtog fritaget investeringsindkomst i et regnskabsår, skulle det kun betale ACT-skat af overskuddet af dets fritagne betalinger i forhold til dets fritagne investeringsindkomst [20].

b) Ordningen for udenlandsk udbytte

18. Erfaringerne med den ovenfor beskrevne ordning viste, at selskaber, der havde store udbytteindkomster fra udlandet, kunne generere overskydende ACT-skat på grund af især to forhold. For det første udløste udenlandske udbyttebetalinger ikke en skattegodtgørelse, som kunne anvendes til at mindske selskabernes ACT-skattetilsvar af deres udlodninger. For det andet mindskede en eventuel godtgørelse for udenlandsk skat det selskabsskattetilsvar, hvori ACT-skatten kunne modregnes.

19. Med virkning fra den 1. juli 1994 blev der indført bestemmelser, hvorefter et i Det Forenede Kongerige hjemmehørende selskab kunne vælge, at et kontant udbytte, som det udbetalte til sine aktionærer, skulle være udenlandsk udbytte (»foreign income dividend«, herefter »FI-udbytte«) [21]. Valget skulle foretages senest på datoen for udlodningen af udbyttet og kunne ikke ændres efter denne dato. Der skulle betales ACT-skat af FI-udbyttet, men hvis selskabet havde udenlandsk overskud, der modsvarede FI-udbyttet, kunne der fremsættes krav om tilbagebetaling af den overskydende ACT-skat vedrørende FI-udbyttet. Denne overskydende ACT-skat skulle tilbagebetales samtidig med, at MCT-skatten forfaldt til betaling, dvs. 9 måneder efter regnskabsårets udløb. Den blev først modregnet i MCT-skattetilsvaret for perioden, hvorefter et eventuelt overskydende beløb blev udbetalt. Eftersom ACT-skatten blev betalt 14 dage efter udgangen af det kvartal, hvori udbyttet var blevet udbetalt, indebar dette, at ACT-skatten under FI-udbytteordningen ville være udestående i mellem 8½ og 17½ måned, afhængigt af tidspunktet for udlodningen af udbytte.

20. FI-udbytte var ikke fritaget investeringsindkomst [22], og den aktionær, som modtog FI-udbyttet, havde ikke ret til en skattegodtgørelse i medfør af ICTA's section 231 (1), men en individuel aktionær, som modtog FI-udbytte, blev anset for at have modtaget indkomst, som var beskattet med den lave sats for påligningsåret. Individuelle aktionærer fik imidlertid ikke tilbagebetalt indkomst-

20 — ICTA's section 241.

21 — Section 246A — 246Y i ICTA.

22 — En selskabsdeltager kunne dog anvende FI-udbytte, som det havde modtaget, til at fritage FI-udbytte, det havde betalt, således at der kun blev betalt ACT-skat af det beløb, hvormed det betalte FI-udbytte oversteg det modtagne FI-udbytte.

skat, der blev anset for at være betalt, og ikke-skattepligtige aktionærer, som f.eks. pensionskasser i Det Forenede Kongerige, kunne ikke gøre krav på en skattegodtgørelse som den, en kvalificeret udlodning, der ikke var FI-udbytte, ville have udløst.

c) Skattegodtgørelse: individuelle aktionærer

21. Individuelle aktionærer, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (og visse enheder såsom pensionskasser), var ved modtagelse af udbytte fra et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, berettigede til en skattegodtgørelse svarende til den forholdsmæssige del af beløbet eller værdien af udlodningen, som svarede til ACT-skattesatsen [23]. Indkomstskatten blev beregnet af det samlede beløb af udlodningen og skattegodtgørelsen [24]. Skattegodtgørelsen kunne modregnes i deres indkomstskattetilsvar af udbyttet eller udbetales til dem kontant, hvis godtgørelsen oversteg skattetilsvaret [25].

4. Ændringerne i 1999

22. ACT-skattesystemet blev afskaffet for udlodninger foretaget den 6. april 1999 eller derefter. Selskaber skulle ikke længere betale ACT-skat af aktionærudbytte og andre kvalificerede udlodninger. Bestemmelserne om FI-udbytte blev også afskaffet [26].

C — *Relevante fællesskabsbestemmelser*

23. Den vigtigste afledte retsakt af relevans for denne sag er moder-datterselskabsdirektivet, som indeholder beskatningsregler for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som skal gøre det lettere at sammenslutte selskaber [27]. Artikel 4 i moder-datterselskabsdirektivet bestemmer udtrykkeligt, at international dobbeltbeskatning kan lempes både ved hjælp af fritagelsesmetoden og ved hjælp af godtgørelsesmetoden. Artikel 4 lyder således:

»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 overskud

23 — ICTA's section 231(1).

24 — ICTA's section 20(1).

25 — ICTA's section 231(1)(3).

26 — For selskaber, der havde fremført overskydende ACT-skat, blev der indført en overgangsordning for ACT-skatten (det såkaldte »shadow ACT«-system), som indebar, at selskaberne havde adgang til deres overskydende ACT-skat.

27 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

— eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette overskud, 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.

3. Stk. 1 anvendes indtil datoen for den faktiske iværksættelse af en fælles selskabsbeskatning.

Rådet vil, når tiden er inde, vedtage de bestemmelser, der skal gælde fra denne dato.«

24. Direktivets artikel 6 bestemmer, at den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke kan opkræve kildeskat af det udbytte, som dette selskab modtager fra datterselskabet.

III — De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

25. De sagsøgende selskaber er sagsøgere i en prøvesag i et gruppesøgsmål vedrørende fritaget investeringsindkomst (Test Claimants in the FII Group Litigation). Søgsmålet er defineret i en »Group Litigation Order« (gruppesøgsmålskendelse), som finder anvendelse på alle krav, der er omfattet af kendelsens definerede anvendelsesområde, og fastsætter de spørgsmål, der er ens for de krav, der skal afgøres. På tidspunktet for forelæggelsen var sagsøgere fra 12 koncerner parter i gruppesøgsmålet vedrørende fritaget investeringsindkomst.

26. Sagsøgerne i prøvesagen er alle hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og tilhører BAT-koncernen [28]. Sagsøgerne omfat-

28 — Sagsøgerne i hovedsagen er BAT Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited og British American Tobacco plc.

ter det offentligt ejede endelige moderselskab i koncernen og umiddelbare moderselskaber, hvorigennem ikke-hjemmehørende datterselskaber var ejet [29]. Det endelige moderselskab og alle de umiddelbare moderselskaber havde i hele den relevante periode talrige helejede datterselskaber i de fleste EU-medlemsstater og EØS-lande og i mange tredjelande.

27. Prøvesagen vedrører

1) udbyttebetalinger fra ikke-hjemmehørende datterselskaber til sagsøgerne i prøvesagen foretaget i perioden fra og med det regnskabsår, der udløb den 30. september 1973, og op til i dag,

2) udbyttebetalinger fra det i Det Forenede Kongerige hjemmehørende moderselskab til dets offentlige aktionærer foretaget i perioden fra og med det regnskabsår, der udløb den 30. september 1973, og til det kvartal, der sluttede den 31. marts 1999,

3) de ACT-skattebetalinger, som sagsøgerne i hovedsagen foretog i perioden fra og med det regnskabsår, der udløb den 30. september 1973, og til den 14. april 1999, og

4) FI-udbyttebetalinger foretaget i perioden fra den 30. september 1994 til den 30. september 1997.

28. Ved kendelse af 6. oktober 2004 har High Court of Justice, Chancery Division, forelagt Domstolen følgende spørgsmål i medfør af artikel 234 EF:

»1) Er artikel 43 EF eller 56 EF til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat (herefter »det hjemmehørende selskab«), modtager fra andre hjemmehørende selskaber, er fritaget for selskabsskat, og hvorefter der skal betales selskabsskat af udbytte, som det hjemmehørende selskab modtager fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater (herefter »ikke-hjemmehørende selskaber«) (med dobbeltbeskatningslempelse for eventuel kildeskat, som betales af udbyttet, og — på visse betingelser — for den underliggende skat, som de ikke-hjemmehørende selskaber har betalt af deres overskud i det land, hvor de er hjemmehørende)?

29 — Hovedtrækkene i sagsøgernes koncernstruktur ændrede sig ikke i den relevante periode, men det endelige moderselskab for de sagsøgende selskaber var ikke det samme.

2) Såfremt en medlemsstat har en ordning, hvorefter der under visse omstændigheder skal ske forskudsbetaling af selskabsskat (advance corporation tax, herefter »ACT-skat«) af et hjemmehørende selskabs udbetaling af udbytte til sine aktionærer, og hvorefter der gives skattegodtgørelse for dette udbytte til aktionærer, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, er artikel 43 EF eller 56 EF eller artikel 4, stk. 1, eller artikel 6 i Rådets direktiv 90/435/EØF da til hinder for, at medlemsstaten opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter det hjemmehørende selskab kan udbetale udbytte til sine aktionærer uden at skulle betale ACT-skat, i det omfang det har modtaget udbytter fra selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten (enten direkte eller indirekte gennem andre hjemmehørende selskaber), men ikke kan udbetale udbytte til sine aktionærer uden at skulle betale ACT-skat, såfremt der er tale om udbytter modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber?

3) Er de i spørgsmål 2 nævnte bestemmelser i fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter ACT-skatten kan modregnes i det udbyttebetalende selskabs og andre hjemmehørende koncernselskabers selskabsskattetilsvar i samme medlemsstat af deres overskud:

i) men hvorefter der ikke er mulighed for nogen form for modregning af ACT-skatten eller tilsvarende lempelse (som f.eks. tilbagebetaling af ACT-skat) vedrørende overskud, som koncernselskaber, der ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, har indtjent i denne eller andre medlemsstater, og/eller

ii) hvorefter en eventuel dobbeltbeskatningslempelse, der tilkommer et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, nedsætter det selskabsskattetilsvar, hvori ACT-skattetilsvaret kan modregnes?

4) Såfremt der i medlemsstaten findes bestemmelser om, at hjemmehørende selskaber under visse omstændigheder kan vælge at få tilbagebetalt ACT-skat betalt af udlodninger til deres aktionærer, i det omfang de hjemmehørende selskaber modtager udlodninger fra ikke-hjemmehørende selskaber (hvorved i denne sammenhæng også forstås selskaber, der er hjemmehørende i tredjelande), er artikel 43 EF eller 56 EF eller artikel 4, stk. 1, eller artikel 6 i Rådets direktiv 90/435 da til hinder for, at disse bestemmelser:

i) forpligter de hjemmehørende selskaber til at betale ACT-skat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, og

ii) ikke giver de hjemmehørende selskabers aktionærer ret til en skattegodtgørelse som den, de ville have modtaget for et udbytte fra et hjemmehørende selskab, som ikke selv havde modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber?

5) Såfremt en medlemsstat har vedtaget de i spørgsmål 1 og 2 omhandlede bestemmelser inden den 31. december 1993, og efter denne dato har vedtaget de yderligere bestemmelser, der er nævnt i spørgsmål 4, og hvis sidstnævnte bestemmelser udgør en restriktion, der er forbudt efter artikel 56 EF, skal denne da anses for at være en ny restriktion, som ikke allerede fandtes den 31. december 1993?

6) Såfremt en eller flere af de i spørgsmål 1-5 omhandlede bestemmelser er i strid med de deri nævnte fællesskabsbestemmelser, og såfremt det hjemmehørende selskab eller andre selskaber i samme koncern fremsætter følgende krav i forbindelse med de relevante overtrædelser:

i) et krav om tilbagebetaling af selskabsskat, der er opkrævet uretmæssigt under de i spørgsmål 1 omhandlede omstændigheder

ii) et krav om genindtrædelse (eller godtgørelse af tabet) af fradrag i den selskabsskat, der er opkrævet uretmæssigt under de i spørgsmål 1 omhandlede omstændigheder

iii) et krav om tilbagebetaling (eller godtgørelse) af ACT-skat, der ikke har kunnet modregnes i selskabets selskabsskattetilsvar eller på anden måde fradrages, og som ikke ville være betalt (eller der ville være sket fradrag for), hvis reglerne ikke havde været overtrådt

iv) et krav om erstatning for det tab, der — når ACT-skatten er blevet modregnet i selskabsskatten — følger af den manglende rådighed over de betalte beløb fra datoen for betalingen af ACT-skatten til denne modregning

v) et krav om tilbagebetaling af selskabsskat, som selskabet eller et andet koncernselskab har betalt, i tilfælde hvor et af disse selskaber har måttet svare selskabsskat efter at have givet afkald på andre fradrag for at kunne fradrage sin ACT-skat i selskabsskattetilsvaret (idet fradragsgrænserne for ACT-skat fører til resterende selskabsskat)

vi) et krav om erstatning for det tab, der, fordi selskabsskatten er betalt tidligere, end hvad der ellers ville være tilfældet, følger af den manglende rådighed over de betalte beløb, eller for fradrag, som selskabet efterfølgende har mistet under omstændigheder som omhandlet i punkt v)

vii) et krav fremsat af det hjemmehørende selskab om betaling af (eller godtgørelse for) overskydende ACT-skat, som dette selskab har overdraget til et andet selskab i koncernen, og som ikke var fradraget, da dette selskab blev solgt, fissioneret eller likvideret

viii) et krav om erstatning for det tab, der — når ACT-skatten er betalt, men efterfølgende krævet tilbage i medfør af de i spørgsmål 4 omhandlede bestemmelser — følger af den manglende rådighed over de betalte beløb fra datoen for betalingen af ACT-skatten til datoen for tilbagebetalingen

ix) et krav om godtgørelse, hvor det hjemmehørende selskab har valgt at kræve ACT-skat tilbagebetalt i medfør af de i spørgsmål 4 omhandlede bestemmelser og som kompensation til aktionærerne for, at de ikke kunne opnå en skattegodtgørelse, har forhøjet udbyttet

skal hvert enkelt af disse krav da betragtes som

et krav om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede beløb, der opstår som følge af og i tillæg til overtrædelsen af de ovennævnte fællesskabsbestemmelser, eller

et krav om godtgørelse eller erstatning, således at de betingelser, der er fastsat i de forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du Pêcheur og Factortame, skal være opfyldt, eller

et krav om betaling af et beløb svarende til en fordel, der uretmæssigt er blevet nægtet?

7) Såfremt en del af spørgsmål 6 besvares med, at kravet er et krav om betaling af et beløb svarende til en fordel, der uretmæssigt er blevet nægtet,

i) opstår et sådant krav da som en konsekvens af og som supplement til den ret, som følger af de ovennævnte fællesskabsbestemmelser, eller

ii) skal de erstatningsbetingelser, der er fastsat i de forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du Pêcheur og Factortame, være opfyldt, eller

iii) skal andre betingelser være opfyldt?

8) Har det betydning for besvarelsen af spørgsmål 6 og 7, om de i spørgsmål 6 opregnede krav efter national ret fremsættes som krav om tilbagebetaling eller fremsættes eller skal fremsættes som erstatningskrav?

9) Hvilke retningslinjer, om nogen, finder EF-Domstolen det passende at give i den foreliggende sag for, hvilke omstændigheder den nationale ret bør tage hensyn til ved vurderingen af, om der foreligger en tilstrækkeligt kvalificeret overtrædelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i dommen i de forenede sager C-46/93 og 48/93, Brasserie du Pêcheur og Factortame, særligt med hensyn til, om overtrædelsen var undskyldelig i betragtning af udviklingstrinnet for retspraksis vedrørende fortolkningen af de relevante fællesskabsbestemmelser, og for afgørelsen af spørgsmålet, om der i et konkret tilfælde foreligger en »direkte årsagsforbindelse« i denne doms forstand?«

29. Der er i henhold til procesreglementets artikel 103, stk. 4, indgivet skriftlige indlæg af sagsøgerne i prøvesagen, Det Forenede Kongeriges regering, den irske regering og Kommissionen. Der blev afholdt mundtlig forhandling den 29. november 2005, hvorunder der blev afgivet indlæg af de samme parter.

IV — **Stillingtagen**

A — *Anvendelsen af artikel 43 EF eller 56 EF: spørgsmål 1-4*

30. Eftersom den nationale ret i spørgsmål 1-4 både har henvist til artikel 43 EF og 56 EF, skal jeg indledningsvis undersøge, hvilken af disse artikler der finder anvendelse i denne sag. Som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [30], er jeg af den

30 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

opfattelse, at den omhandlede britiske lovgivning i princippet kan være omfattet af anvendelsesområdet for enten artikel 43 EF eller artikel 56 EF, afhængigt af karakteren af det pågældende moderselskabs andel af kapitalen i det udenlandske datterselskab. Det fremgår af fast retspraksis, at et selskab i en medlemsstat, som har en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver det en »sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet«, at det »kan træffe afgørelse om dets drift«, udøver sin etableringsret [31]. Når der er tale om moderselskaber hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, hvis kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber opfylder dette kriterium, er det følgelig den britiske lovgivnings forenelighed med artikel 43 EF, som skal undersøges. Det tilkommer de nationale retter at anvende dette kriterium i de konkrete sager på grundlag af en gennemgang af det sagsøgende selskabs situation.

31. Det fremgår klart af forelæggelseskendelsen, at sagsøgerne i prøvesagen er selskaber, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (og tilhører BAT-koncernen), og som har helejede datterselskaber, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Prøvesagen skal derfor undersøges i lyset af artikel 43 EF. Jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, at selv om sådanne hjemmehørende selskabers udøvelse af etableringsretten nødvendigvis involverer kapitalbevægelser fra Det Forenede Kongerige, for så vidt som kapital er nødvendig for at etablere et datterselskab, er dette en rent indirekte følge af udøvelsen af etableringsretten. Det er derfor artikel 43 EF, der finder anvendelse på sådanne selskaber [32].

32. I tilfælde, hvor hjemmehørende selskaber har andele i et ikke-hjemmehørende selskab, der ikke giver dem »kontrollerende indflydelse« på sidstnævnte selskabs virksomhed eller tillader dem at træffe afgørelse om dets drift, skal det undersøges, om den britiske lovgivning er forenelig med artikel 56 EF. Jeg bemærker herved, at den omhandlede britiske lovgivning klart falder inden for det område, som kan kaldes »kapitalbevægelser« [33].

31 — Dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22. Denne sag vedrørte ganske vist en kapitalandel, som en statsborger i en medlemsstat, og ikke et selskab, var indehaver af, men princippet finder anvendelse på samme måde på selskaber, der er etableret i den pågældende medlemsstat. Jf. også artikel 58, stk. 2, EF, hvorefter bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser »[ikke griber] ind i muligheden for at anvende sådanne restriktioner for etableringsretten, der er forenelige med denne traktat«.

32 — Jf. generaladvokat Albers bemærkning i Baars-dommen om, at »[i] det omfang, der er tale om et direkte indgreb i etableringsfriheden, som på grund af, at det hindrer etablering, indirekte fører til en formindskelse af kapital strømmene mellem medlemsstaterne, finder kun bestemmelserne om [etableringsfriheden] anvendelse« (Baars-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 31, punkt 22 i forslaget til afgørelse).

33 — Traktaten indeholder ikke nogen definition af dette begreb, men Domstolen har fastslået, at selv om oppebørsel af aktieudbytte ikke i sig selv udgør kapitalbevægelser, forudsætter denne oppebørsel altid erhvervelse af kapitalinteresser i nye eller bestående virksomheder, som er transaktioner, der udgør kapitalbevægelser; jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071. Jf. også dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, som ikke udtrykkeligt omhandlede spørgsmålet.

33. Eftersom der i det foreliggende tilfælde er tale om et gruppesøgsmål, hvor der ikke er forelagt Domstolen oplysninger om de særlige forhold vedrørende og karakteren af de enkelte sagsøgeres kapitalandele, er det i princippet nødvendigt at undersøge den britiske lovgivnings forenelighed med både artikel 43 EF og 56 EF.

34. Jeg skal tilføje, at selv om det for begge artiklers vedkommende er de samme grundlæggende principper, der gælder ved undersøgelsen af, om der foreligger en overtrædelse, er det stedlige og tidsmæssige anvendelsesområde for artikel 56 EF og 43 EF ikke det samme: Artikel 43 EF omfatter kun hindringer for udøvelsen af etableringsretten mellem medlemsstaterne og trådte i kraft i forbindelse med Rom-traktaten, mens artikel 56 EF også forbyder restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande og trådte i kraft den 1. januar 1994 (selv om princippet om de frie kapitalbevægelser allerede var blevet indført med Rådets direktiv 88/361/EØF) [34]. Artikel 56 EF er endvidere undergivet en »standstill«-bestemmelse — artikel 57, stk. 1, EF — for så vidt angår restriktioner over for tredjelande.

35. Hvad angår de grundlæggende principper for bedømmelsen af foreneligheden med traktaten skal jeg derfor kun udtrykkeligt behandle artikel 43 EF, idet de samme principper gælder ved bedømmelsen på grundlag af artikel 56 EF. Visse aspekter vedrørende det stedlige og tidsmæssige anvendelsesområde, som specifikt vedrører artikel 56 EF (omhandlet i spørgsmål 5), skal jeg behandle særskilt.

B — *Spørgsmål 1*

36. Med sit første spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om artikel 43 EF eller 56 EF er til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, modtager fra andre hjemmehørende selskaber, er fritaget for selskabsskat, og hvorefter der skal betales selskabsskat af udbytte, som det hjemmehørende selskab modtager fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater (med dobbeltbeskatningslempelse for eventuel kildeskat, som betales af udbyttet, og — på visse betingelser — for den underliggende skat, som de ikke-hjemmehørende selskaber har betalt af deres overskud i det land, hvor de er hjemmehørende).

37. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af

34 — Rådets direktiv af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5).

fællesskabsretten [35]. Denne begrænsning omfatter også forpligtelsen til at overholde artikel 43 EF, som forbyder hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

38. Som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [36], foreligger der en tilsidesættelse af artikel 43 EF i tilfælde, hvor en medlemsstats forskellige behandling af skatteyderne ikke er en direkte og logisk følge af, at der på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin kan gælde forskellige skattemæssige forpligtelser for de skattepligtige i internationale situationer og i rent indenlandske situationer. Artikel 43 EF forbyder med andre ord sådanne hindringer for etableringsfriheden, som ikke blot uundgåeligt følger af det forhold, at skattesystemerne er nationale, medmindre hindringen er begrundet og forholdsmæssig [37].

39. Dette indebærer, at en mindre fordelagtig skattemæssig behandling, for at være omfattet af artikel 43 EF, skal skyldes direkte eller skjult forskelsbehandling som følge af bestemmelser, der gælder inden for én og samme skattejurisdiktion, og ikke udelukkende forskelle eller fordelingen af beskatningskompetencen mellem to eller flere skattesystemer i medlemsstaterne eller den samtidige eksistens af flere nationale skatteforvaltninger [38].

40. Når der er tale om en medlemsstat, som foretager globalbeskatning (hjemstatsbeskatning), indebærer dette princip som nævnt i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation nærmere bestemt, at den pågældende stat skal behandle hjemmehørende personers indkomst fra kilder i udlandet i overensstemmelse med den måde, hvorpå den har fordelt beskatningsgrundlaget. Hvis staten har fordelt beskatningsgrundlaget således, at det omfatter den udenlandske indkomst — f.eks. ved at betragte denne som skattepligtig indkomst — må den ikke forskelsbehandle udenlandsk og indenlandsk indkomst [39]. Staten må navnlig ikke gennem sin lovgivning behandle udenlandsk indkomst mindre gunstigt end indenlandsk indkomst.

41. Med det første spørgsmål ønskes det nærmere bestemt oplyst, om det er foreneligt med artikel 43 EF, at en medlemsstat, der foretager hjemstatsbeskatning, lemper den

35 — Jf. f.eks. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.

36 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

37 — Jf. den mere udførlige argumentation vedrørende dette spørgsmål i punkt 31-54 i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2.

38 — Ibid., punkt 55.

39 — Ibid., punkt 58.

økonomiske dobbeltbeskatning af indenlandsk udbytte ved hjælp af en fritagelsesmetode, men for udenlandsk udbytte anvender en godtgørelsesmetode, hvorefter der

1) for britiske selskaber, som kontrollerede mindre end 10% af stemmerettighederne i det udbyttebetalende selskab (hvilket jeg vil kalde en porteføljeinvestering), kun blev givet godtgørelse for den kildeskat, som kildestaten havde opkrævet af udbyttet, og hvorefter der

2) for britiske selskaber, som direkte eller indirekte kontrollerede eller var datterselskab af et selskab, som direkte eller indirekte kontrollerede mindst 10% af stemmerettighederne i det udbyttebetalende selskab (hvilket jeg vil kalde en direkte investering), også blev givet godtgørelse for den underliggende udenlandske selskabsskat af det overskud, hvoraf udbyttet blev udloddet.

42. Hvad først angår udenlandske direkte investeringer sikrer de britiske bestemmelser, som Det Forenede Kongerige og Kommissionen har anført, at formålet om at fjerne den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte opfyldes med hensyn til både indenlandsk og udenlandsk udbytteindkomst. Målet nås imidlertid ved hjælp af forskellige midler, idet der for indenlandsk indkomst indrømmes fritagelse for selskabsskat af udbytte, der udloddes til aktionærerne, og for udenlandsk indkomst gives fradrag for den udenlandske selskabsskat, der er betalt af det overskud, som udbyttet repræsenterer.

43. I princippet bestemmer medlemsstaterne suverænt, om og hvorledes de vil lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte — dvs. om de vil anvende en klassisk ordning (ingen lempelse af økonomisk dobbeltbeskatning), en ordning med separat sats, en fritagelsesordning eller en godtgørelsesordning (fuldstændig eller delvis lempelse af økonomisk dobbeltbeskatning). Hvis disse ordninger anvendes på samme måde på udenlandsk og indenlandsk udbytteindkomst, er de alle fuldt ud i overensstemmelse med artikel 43 EF [40].

44. Således kan f.eks. en godtgørelsesmetode til lempelse af økonomisk dobbeltbeskatning i princippet udmærket anvendes på en måde, som er i overensstemmelse med artikel 43

40 — Jf. også f.eks. artikel 4 i moder-datterselskabsdirektivet, nævnt ovenfor i fodnote 3, som bestemmer, at den stat, hvor et udbyttemodtagende moderselskab er hjemmehørende, enten kan anvende en fritagelsesmetode eller en godtgørelsesmetode.

EF. Jeg kan som eksempel henvise til den afgørelse, som Domstolen nåede frem til i Manninen-sagen [41]. Denne sag vedrørte finske retsforskrifter, hvorefter der blev indrømmet finske aktionærer fuld godtgørelse for finsk selskabsskat af overskud, der blev udloddet som udbytte, hvorimod der ikke blev ydet godtgørelse for udenlandsk selskabsskat af udenlandsk overskud, der blev udloddet som udbytte. Domstolen fastslog, at Finland i henhold til artikel 56 EF også skulle lade skattegodtgørelsen omfatte selskabsskat opkrævet af indgående udbytte fra en anden medlemsstat (Sverige), og bemærkede herved, at den finske ordning ikke gav en finsk skatteyder, som investerede kapital i et selskab, der var hjemmehørende i Sverige, mulighed for at undgå dobbeltbeskatning af overskud udloddet af det selskab, i hvilket investeringen var foretaget [42]. Derimod ville en ordning, hvorefter der blev indrømmet godtgørelse for skat af udbytte udloddet af svenske selskaber, fjerne den økonomiske dobbeltbeskatning af udbyttet på samme måde, som det var tilfældet for indenlandsk overskud [43].

45. Det er klart, at når den sats, hvormed den underliggende udenlandske selskabsskat af overskuddet var opkrævet, var højere end den britiske selskabsskattesats, ville Det Forenede Kongeriges anvendelse af en godtgørelsesmetode til lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte føre til en højere skattebyrde på udenlandsk udbytte end på indenlandsk udbytte (eftersom Det Forenede Kongerige kun yder godtgørelse indtil et beløb svarende til den britiske selskabsskat og ikke for hele den udenlandske selskabsskat). Dette kan i en vis forstand siges at »hindre« investeringer i udenlandske datterselskaber i forhold til britiske datterselskaber, men det er samtidig et godt eksempel på en hindring, som alene skyldes forskelle mellem de nationale skattesystemer, og som dermed ikke er omfattet af artikel 43 EF [44]. På samme måde vil der, når skatteydere, der modtager udbytte fra udenlandske selskaber, på grund af godtgørelsesordningen er nødt til at opfylde yderligere formaliteter med henblik på at fremlægge bevis for den faktisk betalte selskabsskat og opnå godtgørelse herfor, være tale om det, som jeg har kaldt en »kvasirestriktion«, der uundgåeligt følger af den omstændighed, at skatteforvaltningerne i øjeblikket er nationale [45].

46. Kort sagt giver anvendelsen af en godtgørelsesordning med henblik på lempelse af økonomisk dobbeltbeskatning som udgangspunkt ikke anledning til problemer i relation til artikel 43 EF.

41 — Nævnt ovenfor i fodnote 33.

42 — Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 36.

43 — Jf. Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 48.

44 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 43 ff.

45 — Ibid. Jf. også generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i Manninen-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 33, punkt 74.

47. Med spørgsmålet ønskes det imidlertid oplyst, om artikel 43 EF giver en medlemsstat mulighed for at anvende en fritagelsesordning for indenlandsk udbytte og en godtgørelsesordning for udenlandsk udbytte. Svaret på dette spørgsmål afhænger af, om denne forskellige behandling indebærer, at udenlandsk udbytte behandles mindre gunstigt end indenlandsk udbytte.

48. Det Forenede Kongerige og Kommissionen har herved anført, at fritagelsesmetoden og godtgørelsesmetoden til lempelse af økonomisk dobbeltbeskatning i national sammenhæng vil have nøjagtig den samme virkning. Til gengæld ville anvendelsen af en godtgørelsesordning for indenlandsk indkomst indebære unødvendige ekstraudgifter til administration, mens fritagelsesordningen, som giver det samme resultat, er meget enklere og billigere at administrere. På samme måde er virkningen af den ordning, der anvendes for indenlandsk udbytte (fritagelse), og den, der anvendes for udenlandsk udbytte (godtgørelse), den samme, idet den økonomiske dobbeltbeskatning i begge tilfælde lempes.

49. Sagsøgerne i prøvesagen har anfægtet denne konklusion. De har gjort gældende, at der er forskel på fritagelsesordningen og godtgørelsesordningen i tilfælde, hvor det udbytteudloddende datterselskab i Det Forenede Kongerige som følge af særlige selskabsskattefritagelser og -fordele i Det Forenede Kongerige (f.eks. vedrørende investeringer og forskning og udvikling) i realiteten har betalt selskabsskat med en lavere nettosats end den almindelige sats. Fritagelsesordningen vil medføre, at den lavere skat »overføres« til det udbyttemodtagende moderselskab, således forstået at det udloddede udbytte i sidste ende vil være beskattet med en lavere sats end den almindelige selskabsskattesats i Det Forenede Kongerige. Hvis man derimod anvender en godtgørelsesordning i national sammenhæng, vil den lavere sats i tilfælde, hvor overskuddet som følge af fritagelser og fradrag er beskattet med en lavere effektiv selskabsskattesats, altid blive »suppleret op« til den almindelige selskabsskattesats ved udlodning til moderselskabet [46]. På samme måde vil en godtgørelsesordning indebære, at Det Forenede Kongerige med hensyn til udenlandsk udbytte altid supplerer den effektive selskabsskat betalt i udlandet op, således at den svarer til den almindelige sats i Det Forenede Kongerige, uden hensyntagen til underliggende fradrag i selskabsskatten, som er indrømmet datterselskabet.

50. Tilsyneladende kan den godtgørelsesordning, som Det Forenede Kongerige anvender med henblik på lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte, i visse tilfælde være mindre

46 — Jf. analogt den finske godtgørelsesordning, som i national sammenhæng medførte, at den effektive skat af udbytte blev suppleret op til at udgøre 29%, som var den almindelige selskabsskattesats i Finland (forskellen skulle betales af det udloddende selskab), Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 11.

fordelagtig end den fritagelsesordning, som anvendes på indenlandsk udbytte. Fritagelsesordningen indebærer, at fordelen af underliggende selskabsskattefritagelser og fradrag i selskabsskatten kan videregives til det moderselskab, som modtager udbyttet, hvorimod godtgørelsesordningen ikke giver mulighed for at videregive disse fordele, da skatten af udbyttet suppleres op til den almindelige selskabsskattesats i Det Forenede Kongerige. I sådanne tilfælde kan dette ses som udtryk for, at Det Forenede Kongerige anvender en anden (lavere) skattesats på indenlandsk udbytte end den, det anvender på udenlandsk udbytte.

51. Herefter opstår spørgsmålet, om en sådan forskelsbehandling kan begrundes. Det Forenede Kongerige har i forbindelse med sine anbringender gjort gældende, at en eventuel hindring kan begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen. Det Forenede Kongerige har med henvisning til Manninen-dommen anført, at virkningen af den britiske ordning er, at den økonomiske dobbeltbeskatning lempes for både udenlandsk og indenlandsk udbytte. Sammenhængen sikres i grænseoverskridende situationer, fordi det udbyttemodtagende moderselskab opnår en godtgørelse for hele den udenlandske skat af det overskud, hvoraf udbyttet er udloddet. Det Forenede Kongeriges argumentation viser ganske vist klart, at anvendelsen af en godtgørelsesordning som nævnt ovenfor i princippet udmærket kan være i overensstemmelse med artikel 43 EF, men den begrunder ikke den tidligere nævnte eventuelle forskelsbehandling af udenlandsk og indenlandsk indkomst med hensyn til muligheden for at videregive fordelen af underliggende skattefradrag til udbyttemodtagende moderselskaber.

52. Uden en mekanisme, som sikrer, at sådanne skattefradrag kan tages i betragtning på tilsvarende måde for udenlandsk og indenlandsk udbytte — og en sådan er ikke blevet hævdet at foreligge i sagen — er de britiske beskatningsregler for udbytte hidrørende fra direkte investeringer efter min opfattelse i strid med artikel 43 EF.

53. Hvad angår udenlandske porteføljeinvesteringer, for hvilke der kun blev ydet godtgørelse for den udenlandske kildeskat, som var opkrævet af det udenlandske udbytte, forekommer de britiske bestemmelser mig klart diskriminerende. Der skulle ikke betales britisk selskabsskat af udbytte, som britiske selskaber opnåede af en porteføljeinvestering i et andet britisk selskab, men udbytte af en sådan porteføljeinvestering i et selskab, der var hjemmehørende i en anden medlemsstat, blev derimod selskabsbeskattet i Det Forenede Kongerige, og der blev kun indrømmet godtgørelse for udenlandsk kildeskat (og ikke for den underliggende udenlandske selskabsskat). Det For-

enede Kongerige valgte med andre ord under udøvelsen af sin kompetence at give fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte af porteføljeinvesteringer i britiske selskaber, men ikke for udbytte af udenlandske porteføljeinvesteringer. Dette udgør klart en mindre gunstig behandling af udenlandsk indkomst, som henhører under Det Forenede Kongeriges skattejurisdiktion, end af tilsvarende indenlandsk indkomst.

54. Det Forenede Kongerige har i sine skriftlige og mundtlige indlæg forsøgt at begrunde dette med, at det ville være uforholdsmæssigt dyrt og kompliceret at administrere og overvåge en ordning med skattegodtgørelser for udenlandsk underliggende skat vedrørende mindre aktiebeholdninger, og at en så kompliceret ordning ville føre til forsinkelser og retsusikkerhed for skatteyderne.

55. Dette argument overbeviser mig ikke. Indrømmelse af skattegodtgørelse med hensyn til udbytte af udenlandske porteføljeinvesteringer ville ganske vist påføre de britiske myndigheder en ekstra administrativ byrde, men denne byrde er efter min opfattelse ikke uforholdsmæssigt stor i forhold til den gevinst, man opnår, nemlig at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning for de pågældende selskabsdeltagere i Det Forenede Kongerige. Jeg skal her henvise til Manninen-dommen, hvori Domstolen fastslog, at Finland i henhold til artikel 56 EF var forpligtet til også at lade skattegodtgørelsen omfatte selskabsskat opkrævet af indgående udbytte fra Sverige, og forkastede argumenterne om den skattepligtiges eller skatteforvaltningens eventuelle vanskeligheder med hensyn til at få de nødvendige oplysninger om den selskabsskat, som var betalt i en anden medlemsstat[47]. Som Domstolen bemærkede, skal der ved beregningen af en godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er hjemmehørende i Finland, og som har modtaget udbytte fra et selskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, tages hensyn til skat, der faktisk er betalt af dette selskab, således som det følger af de almindelige regler, der gælder for beregning af beskatningsgrundlaget og af satsen for selskabsskat i denne anden medlemsstat, og »[e]ventuelle vanskeligheder med hensyn til at fastslå den skat, der faktisk er blevet betalt, kan under alle omstændigheder ikke begrunde en hindring for den frie bevægelighed for kapital som den, der følger af den lovgivning, som hovedsagen drejer sig om«[48]. De samme betragtninger gør sig gældende i denne sag. Jeg skal bemærke, at Det Forenede Kongerige, såfremt det ønsker at undgå yderligere administrative byrder, under alle omstændigheder har mulighed for at fritage det omhandlede udbytte for britisk selskabsskat (på samme måde som udbytteindkomst hidrørende fra porteføljeinvesteringer i Det Forenede Kongerige er fritaget for selskabsskat).

56. På denne baggrund bør det første spørgsmål besvares med, at artikel 43 EF og

47 — Jf. vedrørende disse argumenter punkt 77 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i Manninen-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 33.

48 — Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 54.

56 EF er til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser som de i sagen omhandlede, hvorefter udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, modtager fra andre hjemmehørende selskaber, er fritaget for selskabsskat, og hvorefter der skal betales selskabsskat af udbytte, som det hjemmehørende selskab modtager fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, med dobbeltbeskatningslempelse for eventuel kildeskat, som betales af udbyttet, og — på visse betingelser — for den underliggende skat, som de ikke-hjemmehørende selskaber har betalt af deres overskud i det land, hvor de er hjemmehørende.

C — *Spørgsmål 2 og 3*

57. Med sit andet spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om artikel 43 EF eller 56 EF eller artikel 4, stk. 1, eller artikel 6 i Rådets direktiv 90/435 er til hinder for, at en medlemsstat, som har en ordning, hvorefter der under visse omstændigheder skal betales ACT-skat af et hjemmehørende selskabs udbetaling af udbytte til sine aktionærer, og hvorefter der gives skattegodtgørelse med hensyn til dette udbytte til aktionærer, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter det hjemmehørende selskab kan udbetale udbytte til sine aktionærer uden at skulle betale ACT-skat, i det omfang det har modtaget udbytter fra selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten (enten direkte eller indirekte gennem andre hjemmehørende selskaber), men ikke kan udbetale udbytte til sine aktionærer uden at skulle betale ACT-skat, såfremt der er tale om udbytter modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber.

58. Med det tredje spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om de samme fællesskabsbestemmelser er til hinder for, at medlemsstaten opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter ACT-skatten kan modregnes i det udbyttebetalende selskabs og andre hjemmehørende koncernselskabers selskabsskattetilsvar i samme medlemsstat af deres overskud, men hvorefter

1) der ikke er mulighed for nogen form for modregning af ACT-skatten eller tilsvarende lempelse (som f.eks. tilbagebetaling af ACT-skat) vedrørende overskud, som koncernselskaber, der ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, har indtjent i denne eller andre medlemsstater, og/eller

2) hvorefter en eventuel dobbeltbeskatningslempelse, der tilkommer et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, nedsætter det selskabsskattetilsvar, hvori ACT-skattetilsvaret kan modregnes.

59. Det andet spørgsmål vedrører således det særlige træk ved det omhandlede britiske system, som indebar,

1) at selskabsdeltagere, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og modtog udbytte fra andre hjemmehørende selskaber, som havde betalt ACT-skat af udlodningen, modtog en skattegodtgørelse svarende til den ACT-skat, som det udloddende selskab havde betalt, således at der kun blev betalt ACT-skat én gang af udbytter betalt mellem koncernselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og

2) at selskabsdeltagere, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og modtog udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, ikke modtog en sådan skattegodtgørelse og derfor skulle betale ACT-skat af hele det udloddede beløb. Det tredje spørgsmål vedrører det forhold, at udenlandsk selskabsskat af indgående udbytte ikke kunne modregnes i ACT-skatten, men kun i den britiske MCT-skat. Eftersom betalt ACT-skat på sin side kun kunne modregnes i den britiske MCT-skat, indebar dette imidlertid, at selskaber, der havde en betydelig udenlandsk indkomst, kunne have ACT-skat, der ikke var fradraget (dvs. betalt ACT-skat, som ikke kunne modregnes i et selskabs MCT-skattetilsvar i den pågældende regnskabsperiode, også kaldet »surplus ACT« (overskydende ACT-skat)). Der var ganske vist muligheder for senere at fradrage overskydende ACT-skat (f.eks. kunne den tilbageføres eller fremføres til fradrag i MCT-skat for andre regnskabsperioder og overdrages til hjemmehørende datterselskaber), men ikke alle selskaber kunne udnytte de pågældende bestemmelser.

60. Da disse to spørgsmål vedrører træk ved den britiske ordning, som i indenlandsk sammenhæng supplerer hinanden, kan den samlede virkning af ordningen efter min opfattelse bedst bedømmes ved at behandle disse spørgsmål under ét.

1. Forenelighed med artikel 43 EF (og artikel 56 EF)

61. Som tidligere nævnt er artikel 43 EF til hinder for, at Det Forenede Kongerige, hvis det har fordelt beskatningsgrundlaget således, at det omfatter udenlandsk indkomst, forskelsbehandler udenlandsk og indenlandsk indkomst[49]. Det fremgår af Domsto-

49 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Group IV of the ACT Group Litigation, punkt 58.

lens faste praksis, at forskelsbehandling består i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [50].

62. Spørgsmålet er her, om Det Forenede Kongerige ved at indrømme selskabsdeltagere, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, en skattegodtgørelse, når der i det foregående led er betalt britisk ACT-skat af udloddet overskud, og ved kun at tillade modregning af ACT-skat i britisk MCT-skat, behandler selskaber, som befinder sig i sammenlignelige situationer, forskelligt.

63. Ved den påståede forskelsbehandling sondres der mellem britiske selskabsdeltagere, som modtager udbytte, hvoraf der er betalt ACT-skat (ret til selskabsskattegodtgørelse for ACT-skat, som allerede er betalt af overskud, mulighed for at modregne betalt ACT-skat i MCT-skattetilsvar), og selskabsdeltagere, som modtager udbytte, hvoraf der kun er betalt udenlandsk selskabsskat (ingen ret til selskabsskattegodtgørelse, eftersom der ikke er betalt ACT-skat af overskuddet, ingen mulighed for at modregne betalt ACT-skat i udenlandsk selskabsskattetilsvar). Jeg skal derfor først undersøge, om disse to kategorier af selskaber befinder sig i sammenlignelige situationer.

64. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at dette ikke er tilfældet. Det Forenede Kongerige har anført, at selskabsskattegodtgørelsen kun indrømmes med hensyn til udloddet overskud, hvoraf der allerede er betalt ACT-skat, og ikke med hensyn til udloddet overskud, hvoraf der ikke er betalt ACT-skat. Selskaber, der modtager udloddet overskud, hvoraf der er betalt ACT-skat, og selskaber, der modtager udloddet overskud, hvoraf der ikke er betalt ACT-skat, befinder sig ikke i sammenlignelige situationer. Da ikke-hjemmehørende selskaber aldrig betaler ACT-skat ved udlodning af overskud, vil deres udbyttebetalinger ganske vist aldrig udløse en sådan selskabsskattegodtgørelse, men der findes ikke som sådan nogen betingelse om, at det udloddende selskab skal have britisk »nationalitet«, for at godtgørelsen kan indrømmes. Den eneste betingelse er, at der allerede skal være betalt ACT-skat af det udloddede overskud. Med hensyn til reglen om, at ACT-skat kun kan modregnes i britisk MCT-skat, har Det Forenede Kongerige endvidere anført, at dette ikke er udtryk for forskelsbehandling af selskaber, som modtager udenlandsk udbytte. Selskabsdeltagere, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, kan altid modregne ACT-skat i MCT-skat på nøjagtig den samme måde.

65. Dette argument gør det nødvendigt at undersøge forholdet mellem udenlandsk

50 — Jf. f.eks. dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis.

selskabsskat betalt af overskud i ikke-hjemmehørende selskaber, almindelig britisk selskabsskat (MCT-skat) betalt af overskud i hjemmehørende selskaber og ACT-skat betalt af overskud udloddet af britiske selskaber.

66. I denne forbindelse skal jeg henvise til Domstolens dom i sagen Metallgesellschaft m.fl. [51]. Denne sag vedrørte spørgsmålet, om den britiske ordning (den såkaldte sambeskatningsordning), som gav selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, adgang til at udbetale udbytte til deres moderselskab uden at skulle svare ACT-skat, når moderselskabet også var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men ikke når det var hjemmehørende i en anden medlemsstat, var forenelig med fællesskabsretten. Det Forenede Kongeriges regering var af den opfattelse, at det var begrundet at nægte selskaber, hvis moderselskab ikke var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, denne fordel og gjorde herved bl.a. gældende, at den situation, som hjemmehørende datterselskaber af hjemmehørende moderselskaber befandt sig i, ikke svarede til situationen for hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber. Det Forenede Kongeriges regering anførte særligt, at der i det førstnævnte tilfælde kun var tale om en udskydelse af ACT-skattebetalingen som følge af sambeskatningen (idet det hjemmehørende moderselskab på sin side ville skulle betale ACT-skat ved udlodning af udbyttet), og at adgang til sambeskatning i det sidstnævnte tilfælde ville medføre, at der slet ikke ville blive betalt ACT-skat [52].

51 — Nævnt ovenfor i fodnote 12.

52 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 46-48.

67. Domstolen forkastede dette argument og bemærkede herved følgende:

»For det første er det — eftersom ACT-skatten ikke er en beskatning af udbytte, men en forskudsbetaling af selskabsskat — fejlagtigt at antage, at det ville give et datterselskab mulighed for at unddrage sig enhver beskatning i Det Forenede Kongerige af overskud, der udloddes i form af udbytte, hvis man gav hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende selskaber mulighed for frivillig sambeskatning.

Den del af selskabsskatten, som et hjemmehørende datterselskab efter reglerne om frivillig sambeskatning ikke har pligt til at betale som en forskudsskat, når det udbetaler udbytte til sit moderselskab, betales som udgangspunkt på det tidspunkt, hvor datterselskabets MCT-skat forfalder til betaling. Det bemærkes, at et hjemmehørende datterselskab af et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal betale MCT-skat i Det Forenede Kongerige af sit overskud på samme måde som et hjemmehørende datterselskab af et moderselskab, der også er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

[...]

For det andet kan det ikke til støtte for at nægte et hjemmehørende datterselskab af et ikke-hjemmehørende moderselskab mulighed for at blive fritaget for ACT-skat, når det udbetaler udbytte til moderselskabet, hævdes, at moderselskabet — i modsætning til et hjemmehørende moderselskab — ikke vil skulle svare ACT-skat, når det selv udbetaler udbytte.

Det bemærkes, at den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende moderselskab ikke skal svare ACT-skat, er en følge af, at det ikke er selskabsskattepligtigt i Det Forenede Kongerige, men skal betale selskabsskat i den stat, hvor det er etableret. Det er således konsekvent, at et selskab ikke forskudsvis skal betale en skat, som det ikke på noget tidspunkt skal svare« [53].

68. Det fremgår klart af disse bemærkninger, som jeg kan tilslutte mig, at ACT-skatten i denne sag skal betragtes som en forskudsbetaling af britisk selskabsskat. Som påpeget af Det Forenede Kongerige er der ganske vist visse træk ved ACT-skatten, hvorved den adskiller sig fra den »almindelige« selskabsskat. Først og fremmest betales ACT-skatten, når — og kun når — et selskab udlodder udbytte, den beregnes i forhold til udlodningens størrelse, og der gælder ikke de samme fritagelser som for MCT-skatten. Imidlertid er disse forskelle efter min opfattelse den naturlige følge af det forhold, at ACT-skatten per definition, og som dens navn antyder, opkræves som et forskud på den »almindelige« britiske selskabsskat (MCT-skat). Den ACT-skat, som efter den britiske ordning blev betalt ved udlodning af udbytte, kunne således — inden for en vis grænse — efterfølgende modregnes i et selskabs MCT-skattetilsvar af sit overskud for den relevante regnskabsperiode.

69. Hjemmehørende selskabsdeltagere, som modtager udbytte, hvoraf der er betalt ACT-skat, og selskaber, som modtager udbytte, hvoraf der kun er betalt udenlandsk selskabsskat, befinder sig derfor som udgangspunkt i sammenlignelige situationer. Dette skyldes, at ligesom udloddende selskaber (i tidligere led) hjemmehørende i Det Forenede Kongerige som udgangspunkt skal betale selskabsskat i Det Forenede Kongerige, herunder ACT-skat af relevante udlodninger, skal udloddende selskaber, som ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, som udgangspunkt betale selskabsskat i deres hjemstat.

70. Det næste spørgsmål er, om den omhandlede britiske lovgivning har bevirket, at selskabsdeltagere, som modtog udloddet overskud fra selskaber, der ikke var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, blev behandlet mindre gunstigt end selskabsdel-

53 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 52, 53, 55 og 56.

tagere, som modtog udloddet overskud fra hjemmehørende selskaber.

71. De førstnævnte selskaber skulle betale ACT-skat ved videreudlodning af det modtagne udbytte, hvorimod de sidstnævnte selskaber i realiteten (gennem indrømmelse af en skattegodtgørelse) var fritaget for ACT-skat, i det omfang der allerede var betalt ACT-skat af udlodningen i det foregående led. Desuden kunne den betalte ACT-skat i begge tilfælde kun modregnes i den britiske MCT-skat og ikke i udenlandsk selskabsskat af det overskud, som lå bag udlodningen.

72. Efter min opfattelse er det åbenbart, at dette udgør en mindre gunstig behandling af udenlandsk udbytte.

73. Den britiske ordning havde, som anvendt i indenlandsk sammenhæng, til formål og til følge at sikre fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet overskud på selskabsniveau. På grund af indrømmelsen af selskabsskattegodtgørelsen skulle der kun betales ACT-skat i ét led af kæden af udlodninger. Desuden kunne ACT-skat, der var betalt i en regnskabsperiode, inden for en vis grænse, modregnes i MCT-skatten. ACT-skat, der ikke kunne fradrages i den pågældende regnskabsperiode (såkaldt »overskydende« ACT-skat), kunne eventuelt udnyttes på visse andre måder, f.eks. ved at tilbageføre eller fremføre den til fradrag i den almindelige selskabsskat for andre regnskabsperioder eller ved at overføre den til datterselskaber i Det Forenede Kongerige.

74. Den britiske ordning sikrede derimod ikke fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte på selskabsniveau. En sådan dobbeltbeskatning kunne forekomme som følge af kombinationen af følgende forhold:

1) ved videreudlodning af udenlandsk overskud skulle der betales ACT-skat af det fulde beløb (som omhandlet i spørgsmål 2 i forelæggelseskendelsen), men

2) udenlandsk selskabsskat kunne ikke modregnes i ACT-skatten (som omhandlet i spørgsmål 3(i) i forelæggelseskendelsen), og

3) en eventuel dobbeltbeskatningslempelse for allerede betalt udenlandsk selskabsskat (ved direkte investeringer) mindskede det selskabsskattetilsvar, hvori ACT-skatten kunne modregnes (som omhandlet i spørgsmål 3(ii) i forelæggelseskendelsen).

75. I det omfang der ikke blev givet fuld lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning for udenlandsk udbytte på tilsvarende måde, som det var tilfældet for indenlandsk udbytte, var den britiske ordning derfor udtryk for forskelsbehandling, medmindre Det Forenede Kongerige kan godtgøre, at denne forskellige behandling var begrundet og forholdsmæssig. Domstolen har fastslået, at såfremt en hjemstat vælger at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbyttebetalinger til hjemmehørende personer, skal den indrømme den samme lempelse for indgående, udenlandsk udbytte som for indenlandsk udbytte og herved tage hensyn til selskabsskat betalt i udlandet [54].

76. Når den økonomiske dobbeltbeskatning skyldes en kombination af forskellige regler, kan det være vanskeligt at angive, hvorledes man faktisk kunne have sikret fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte. Dette spørgsmål opstår mere specifikt i forbindelse med spørgsmål 6-9. Som det vil fremgå af min stillingtagen til disse spørgsmål, tilkommer det den nationale ret at bedømme, hvorledes en tilsidesættelse af Det Forenede Kongeriges forpligtelse til ikke at udøve forskelsbehandling i praksis bør afhjælpes, idet det dog er et krav, at dette sker ved hjælp af foranstaltninger, som på passende og effektiv vis genopretter den ligebehandling, som artikel 43 EF og 56 EF tilsikrer.

77. Jeg skal dog tilføje, at for så vidt som det er muligt at give fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk og indenlandsk udbytte på samme vilkår, vil Det Forenede Kongerige i princippet have ret til at kræve, at et eventuelt resterende »selskabsskattetilsvar« i Det Forenede Kongerige af udenlandsk udbytte betales forskudsvis ved udlodning af overskud (dvs. som ACT-skat). Dette følger efter min opfattelse af, at Det Forenede Kongerige frit kan vælge, hvorledes det vil indrette sit skattesystem, når blot dette anvendes uden forskelsbehandling af indenlandsk og udenlandsk indkomst. Følgelig kan Det Forenede Kongerige på samme måde, som det har krævet forskudsbetaling af britisk »selskabsskat« vedrørende overskud udloddet af hjemmehørende selskaber, i princippet også kræve, at et sådant skattetilsvar, som foreligger efter fuld lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning, forskudsbetales med hensyn til overskud udloddet af ikke-hjemmehørende selskaber.

78. Dette er også tilfældet trods Det Forenede Kongeriges argument om, at der i

54 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 58, og de deri nævnte domme (især Manninen-dommen og Verkooijen-dommen, begge nævnt ovenfor i fodnote 33, og dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063).

princippet også kan opstå overskydende, uudnyttet ACT-skat i indenlandske situationer, nemlig når den ACT-skat, som er betalt af en britisk aktionær, overstiger denne aktionærs MCT-skattetilsvar i Det Forenede Kongerige (f.eks. når et britisk selskab i stort omfang har haft fritagelser og fradrag i det britiske MCT-skattetilsvar). I en sådan situation er formålet med den britiske ordning stadig at give fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af indenlandsk udbytte.

79. Jeg kan heller ikke godtage Det Forenede Kongeriges regerings argument om, at en eventuel forskelsbehandling af aktionærer, der modtager henholdsvis udenlandsk og indenlandsk udbytte, er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i det britiske skattesystem. Det Forenede Kongeriges regering har anført, at denne begrundelse må godtages, fordi der foreligger en direkte sammenhæng mellem den skattemæssige fordel, som blev indrømmet britiske selskabsdeltagere (fordelen af skattegodtgørelsen for allerede betalt ACT-skat af udloddet overskud), og det skattetilsvar, som gav mulighed for modregning (det udloddende selskabs ACT-skattetilsvar af udlodningen). Imidlertid skal udloddende selskaber, som ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, som nævnt godt nok ikke betale ACT-skat i Det Forenede Kongerige, men de skal betale udenlandsk selskabsskat af det overskud, som udlodningen repræsenterer. Den økonomiske dobbeltbeskatning af overskud, der udloddes af ikke-hjemmehørende selskaber, bør derfor lempes på samme måde, som det sker for overskud, der udloddes af hjemmehørende selskaber. Følgelig bør den britiske regerings argument forkastes [55].

2. Forenelighed med moder-datterselskabsdirektivet

80. Den nationale ret ønsker også oplyst, om de britiske bestemmelser, hvorefter skattegodtgørelsen kun indrømmes selskabsdeltagere, som modtager udbytte, hvoraf der allerede er betalt ACT-skat, og hvorefter muligheden for at modregne ACT-skat kun gælder med hensyn til britisk MCT-skat, er i strid med artikel 4, stk. 1, eller artikel 6 i moder-datterselskabsdirektivet. Disse artikler er gengivet i deres helhed ovenfor.

55 — Jeg kan tilføje, at en af mulighederne for at »udnytte« den overskydende ACT-skat, som det britiske system i nogle tilfælde skabte, var at overdrage godtgørelsen for den overskydende ACT-skat til datterselskaber, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (som kunne modregne den i deres eget MCT-skattetilsvar i Det Forenede Kongerige). Som anført af Kommissionen synes den iboende begrænsning af en sådan mulighed for modregning til kun at gælde for hjemmehørende datterselskaber at være udtryk for forskelsbehandling. Hvis ikke-hjemmehørende datterselskaber havde et MCT-skattetilsvar i Det Forenede Kongerige, kan jeg ikke indse, hvorfor de ikke også skulle have ret til at »udnytte« deres moderselskabs overskydende ACT-skat. Eftersom den nationale ret ikke udtrykkeligt har rejst spørgsmålet om denne bestemmelses forenelighed med fællesskabsretten, er der imidlertid ingen grund til at behandle dette spørgsmål her.

81. Jeg bemærker indledningsvis, at spørgsmålet kun vedrører udlodninger, som falder inden for det materielle og tidsmæssige anvendelsesområde for moder-datterselskabsdirektivet, nemlig udlodninger af udbytte mellem et datterselskab og et moderselskab, som defineret i direktivet, der er foretaget efter den 1. januar 1992.

82. Moder-datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, bestemmer i det væsentlige, at hvis et moderselskab modtager udbytte fra et datterselskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten fritage dette overskud fra beskatning eller indrømme en godtgørelse for selskabsskat (og i givet fald kildeskat), som allerede er betalt af overskuddet i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

83. Efter min opfattelse svarer de spørgsmål, der opstår ved vurderingen af den britiske lovgivnings forenelighed med denne bestemmelse, for så vidt angår udlodninger, som er omfattet af direktivets materielle anvendelsesområde [56], nogenlunde til de spørgsmål, jeg netop har behandlet i forbindelse med artikel 43 EF og 56 EF. Jeg bemærker dog, at den forpligtelse, som Det Forenede Kongerige er pålagt ved artikel 4, stk. 1, er mindre vidtrækkende end den, der følger af artikel 43 EF og 56 EF. Sidstnævnte bestemmelser indebærer en forpligtelse til ikke at forskelsbehandle udenlandsk og indenlandsk indkomst, mens artikel 4, stk. 1, blot bestemmer, at den stat, hvor et moderselskab er hjemmehørende, skal yde godtgørelse for allerede betalt selskabsskat af udbytte op til den tilsvarende nationale skat eller fritage dette udbytte for beskatning.

84. I denne sag har Det Forenede Kongerige valgt at lempe dobbeltbeskatningen ved hjælp af godtgørelsesmetoden, og Det Forenede Kongerige er derfor i henhold til artikel 4, stk. 1, forpligtet til at yde godtgørelse op til den tilsvarende nationale skat for udenlandsk selskabsskat, som et ikke-hjemmehørende datterselskab har betalt af overskud, som det udlodder til sit moderselskab i Det Forenede Kongerige. Da ACT-skat af de ovenfor anførte grunde i relation til denne sag skal betragtes som en forskudsbetaling af britisk selskabsskat (selv om den kun pålignes, når og hvis der udloddes udbytte), må den anses for sammen med det britiske MCT-skattetilsvar at udgøre den britiske nationale skat, som »svarer til« den udenlandske selskabsskat som omhandlet i moder-datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1. Efter min opfattelse består forpligtelsen i henhold til denne bestemmelse hovedsagelig i at sikre, at der ikke sker økonomisk dobbeltbeskatning i den stat, hvor et moderselskab er hjemmehørende, efter at der er opkrævet selskabsskat og eventuelt kildeskat af overskud udloddet af et datterselskab i den stat, hvor dette datterselskab er hjemme-

56 — Nemlig udlodninger, hvor det involverede moderselskab har en andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat på mindst 25%, og hvor begge selskaber opfylder betingelserne i artikel 2 (direktivets artikel 3).

hørende. Denne artikel pålægger således, ligesom artikel 43 EF og 56 EF, Det Forenede Kongerige en forpligtelse til at sikre, at den økonomiske dobbeltbeskatning af denne form for udbytte lempes. Denne fortolkning er i overensstemmelse med direktivets formål, som er at indføre »konkurrenceneutrale beskatningsregler« for sammenslutninger af selskaber [57].

85. Det Forenede Kongeriges regering har herimod anført, at artikel 4, stk. 1, kun vedrører skatter, der opkræves ved et moderselskabs modtagelse af udbytte fra et datterselskab, og ikke en skat som ACT-skatten, som kun pålægges, hvis og når der foretages en udlodning af overskud, og som derfor ikke kan anses at være en skat af overskud, der udloddes af datterselskabet. Jeg kan ikke godtage dette argument og skal herved igen henvise til formålet med artikel 4, stk. 1, som er at undgå dobbeltbeskatning i moderselskabets hjemstat. Den restriktive fortolkning af artiklen, som Det Forenede Kongeriges regering foreslår, ville i en situation som den foreliggende bringe virkeliggørelsen af dette formål i fare.

86. Den britiske ordning var følgelig i strid med artikel 4, stk. 1, i moder-datterselskabsdirektivet, i det omfang den ikke gav mulighed for at fradrage allerede betalt udenlandsk selskabsskat af indgående udbytte fra udenlandske datterselskaber i hverken den britiske MCT-skat eller i betalt ACT-skat.

87. Den nationale ret har også rejst spørgsmålet om de britiske bestemmelsers forenelighed med moder-datterselskabsdirektivets artikel 6, hvorefter den medlemsstat, hvor et moderselskab er hjemmehørende, ikke kan opkræve kildeskat af det udbytte, som dette selskab modtager fra et datterselskab.

88. Ved undersøgelsen af dette spørgsmål må man inddrage definitionen af udtrykket »kildeskat« i moder-datterselskabsdirektivet. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at dette udtryk ikke er begrænset til bestemte, nærmere præciserede former for beskatning, og at »det tilkommer Domstolen at kvalificere skatter, afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret« [58]. I relation til artikel 5, stk. 1, i moder-datterselskabsdirektivet (forbud mod opkrævning af kildeskat i datterselskabets hjemstat af udbytte, som dette udlodder til sit moderselskab i en anden medlemsstat) har Domstolen fastslået følgende:

»[E]nhver form for beskatning af afkast, som opkræves i den medlemsstat, hvor udbyttet

57 — Jf. betragtningerne til moder-datterselskabsdirektivet.

58 — Dom af 25.9.2003, sag C-58/01, Océ van der Grinten, Sml. I, s. 9809, præmis 46, af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 22, og af 4.10.2001, sag C-294/99, Athinaïki Zythopoïia, Sml. I, s. 6797, præmis 26 og 27.

udloddes, og hvor den udløsende faktor er udbetalingen af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer, er kildeskat af udloddet overskud i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand, når beregningsgrundlaget for denne skat er udbyttet af disse, og når den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne« [59].

89. Hvis disse kriterier overføres på moder-datterselskabsdirektivets artikel 6 (dvs. på de forpligtelser, som påhviler moderselskabets hjemstat), skal en skat, som opkræves i den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, anses for at være en kildeskat, hvis

1) den udløsende faktor er modtagelsen af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer,

2) beregningsgrundlaget for denne skat er udbyttet af disse værdipapirer, og

3) den skattepligtige er indehaveren af disse.

90. Ved en anvendelse af disse kriterier på opkrævningen af ACT-skat bliver resultatet, så vidt jeg kan se, at ACT-skatten ikke kan anses for at være en kildeskat i moder-datterselskabets artikel 6's forstand. Som den britiske regering har understreget i sine indlæg, opkræves der ikke ACT-skat, når et moderselskab modtager udbytte fra et datterselskab, men når moderselskabet videreudlodder udbyttet til sine egne aktionærer, dvs. når udbyttet udloddes i et andet, »efterfølgende« led. På grund af den faktor, som udløser ACT-skatteopkrævningen, er ACT-skatten derfor ikke omfattet af definitionen på kildeskat [60].

91. De omhandlede britiske bestemmelser er derfor efter min opfattelse ikke i strid med moder-datterselskabsdirektivets artikel 6.

3. Besvarelse af spørgsmål 2 og 3

92. Af de tidligere anførte grunde er jeg af den opfattelse, at den i spørgsmål 2 og 3 omhandlede britiske ordning, for så vidt som den sikrede fuld lempelse for økonomisk

59 — Océ van der Grinten-dommen, præmis 47, Epson Europe-dommen, præmis 23, og Athinaïki Zythopoiïa-dommen, præmis 28 og 29 (alle nævnt ovenfor i fodnote 58).

60 — Jeg bemærker, at den foreliggende situation ikke er omfattet af de principper, som er opstillet i moder-datterselskabets artikel 7, stk. 1, hvori det hedder, at udtrykket »kildeskat« ikke omfatter den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet. Det er åbenbart, at ACT-skatten er en skat, som opkræves af den medlemsstat, hvor moderselskabet, og ikke datterselskabet, er hjemmehørende.

dobbeltbeskatning på selskabets niveau af indenlandsk udbytte, som blev udloddet til britiske selskabsdeltagere, men ikke sikrede fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som blev udloddet af selskaber, der var hjemmehørende i andre medlemsstater, er udtryk for forskelsbehandling og i strid med artikel 43 EF og 56 EF og, hvad angår udlodninger, som falder inden for anvendelsesområdet for moder-datterselskabsdirektivet, med artikel 4, stk. 1, heri. Ordningen er derimod ikke i strid med dette direktivs artikel 6.

2) ikke giver de hjemmehørende selskabers aktionærer ret til en skattegodtgørelse som den, de ville have modtaget for et udbytte fra et hjemmehørende selskab, som ikke selv havde modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber.

D — *Spørgsmål 4*

93. Med sit fjerde spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om artikel 43 EF eller 56 EF eller artikel 4, stk. 1, eller artikel 6 i Rådets direktiv 90/435, når der i Det Forenede Kongerige findes bestemmelser om, at hjemmehørende selskaber under visse omstændigheder kan vælge at få tilbagebetalt ACT-skat betalt af udlodninger til deres aktionærer, i det omfang de hjemmehørende selskaber modtager udlodninger fra ikke-hjemmehørende selskaber (hvorved i denne sammenhæng også forstås selskaber, der er hjemmehørende i tredjelande), er til hinder for, at disse bestemmelser

1) forpligter de hjemmehørende selskaber til at betale ACT-skat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, og

94. Dette spørgsmål er reelt, om den såkaldte FI-udbytteordning, som blev indført i Det Forenede Kongerige med virkning fra den 1. juli 1994, er forenelig med ovennævnte fællesskabsbestemmelser. Som allerede nævnt kunne et i Det Forenede Kongerige hjemmehørende selskab i henhold til denne ordning forud for udbetaling af et kontant udbytte til sine aktionærer vælge, at dette udbytte skulle være udenlandsk udbytte (FI-udbytte). Der skulle betales ACT-skat af dette FI-udbytte, men hvis selskabet havde udenlandsk overskud, der modsvarede FI-udbyttet, kunne der fremsættes krav om tilbagebetaling af den overskydende ACT-skat vedrørende FI-udbyttet. Denne overskydende ACT-skat blev tilbagebetalt på samme tidspunkt, som MCT-skatten forfaldt til betaling, dvs. ni måneder efter udløbet af regnskabsperioden, og efter modregning i MCT-skattetilsvaret for perioden. Den aktionær, som modtog FI-udbyttet, havde ikke ret til en skattegodtgørelse i medfør af ICTA's section 231(1), men en individuel aktionær, som modtog FI-udbytte, blev anset for at have modtaget indkomst, som var beskattet med den lave sats for

påligningsåret. Individuelle aktionærer fik imidlertid ikke tilbagebetalt indkomstskat, der blev anset for betalt, og ikke-skattepligtige aktionærer kunne ikke gøre krav på en skattegodtgørelse som den, en kvalificeret udlodning, der ikke var FI-udbytte, ville have udløst.

95. I forbindelse med indførelsen af FI-udbytteordningen påhvilede der i henhold til artikel 43 EF og 56 EF Det Forenede Kongerige nøjagtig den samme forpligtelse, som jeg har nævnt under spørgsmål 2 og 3, nemlig at sikre fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte på samme måde som for indenlandsk udbytte.

96. FI-udbytteordningen var med hensyn til det aspekt, som den første del af det fjerde spørgsmål omhandler — nemlig forpligtelsen for hjemmehørende selskaber, der modtog udenlandsk udbytte, til at betale ACT-skat ved videreudlodning og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt — derfor i strid med artikel 43 EF og 56 EF, idet denne ACT-skat indebar økonomisk dobbeltbeskatning af det udenlandske udbytte. Det er åbenbart, at en sådan ordning ikke kan forsvares med, at hjemmehørende selskaber efterfølgende kunne kræve ACT-skatten tilbagebetalt, for analogt med, hvad Domstolen fastslog i dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl. [61], indebærer det likviditetstab, som sådanne selskaber led i perioden frem til tilbagebetalingen, ved anvendelsen af princippet om forbud mod forskelsbehandling en mindre gunstig behandling [62].

97. Den andel del af det fjerde spørgsmål vedrører det forhold vedrørende FI-udbytteordningen, at såfremt selskaber, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, havde modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, havde de hjemmehørende selskabers aktionærer (længere nede i kæden) ikke ret til en skattegodtgørelse som den, de ville have modtaget med hensyn til udbytte fra et hjemmehørende selskab, som ikke selv havde modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber.

98. Jeg bemærker hertil, at for så vidt som Det Forenede Kongerige har valgt at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning gennem indrømmelse af en skattegodtgørelse med hensyn til indenlandsk udbytte, er Det Forenede Kongerige i henhold til artikel 43 EF og 56 EF forpligtet til på tilsvarende måde at lempe dobbeltbeskatningen af udenlandsk udbytte [63].

61 — Nævnt ovenfor i fodnote 12.

62 — Jf. dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 44.

63 — Jf. Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33.

99. Med hensyn til den britiske regerings argument om, at FI-udbytteordningen faktisk gjorde det muligt for aktionærer i britiske selskaber, som modtog FI-udbytte, at undgå dobbeltbeskatning, fordi de blev anset for at have modtaget indkomst, som var beskattet med den lave sats for påligningsåret, skal jeg bemærke, at det i hvert enkelt tilfælde tilkommer den nationale ret at bedømme, om en sådan behandling konkret indebar, at den økonomiske dobbeltbeskatning blev lempet på tilsvarende måde som for indenlandsk udbytte.

100. I det omfang FI-udbytteordningen ikke førte til den samme lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning for britiske selskabers aktionærer, der modtog FI-udbytte, som for aktionærer, der modtog indenlandsk udbytte, er ordningen i strid med artikel 43 EF og 56 EF, medmindre den er begrundet.

101. Til sit forsvar har Det Forenede Kongeriges regering for det første anført, at FI-udbytteordningen ikke kan have udgjort en hindring for etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser for nogen person, eftersom der var tale om en fuldstændig frivillig ordning. De tilgrundliggende britiske skatteregler (som jeg tidligere har behandlet i forbindelse med spørgsmål 2 og 3) var således gældende i hele den omhandlede periode. Da disse tilgrundliggende skatteregler også var diskriminerende og i strid med artikel 43 EF og 56 EF, er dette argument imidlertid klart fejlagtigt. I begge tilfælde var det ikke muligt for britiske selskaber med udenlandske aktionærer at undgå diskriminerende behandling af deres udenlandske indkomst sammenlignet med indenlandsk indkomst.

102. Det Forenede Kongeriges regering har for det andet anført, at et ikke-hjemmehørende datterselskab, som ikke har skullet betale ACT-skat ved udlodning, under alle omstændigheder er i stand til at udbetale et større udbytte til sit moderselskab i Det Forenede Kongerige, end et hjemmehørende datterselskab, som skal betale ACT-skat ved udlodning, ville kunne betale. Heller ikke dette argument tager hensyn til, at selv om det ikke-hjemmehørende datterselskab ikke har skullet betale ACT-skat, har det dog været pålagt udenlandsk selskabsskat, hvilket indebærer, at moderselskaber, som modtager henholdsvis udenlandsk og indenlandsk udbytte, som tidligere nævnt befinder sig i sammenlignelige situationer.

103. Endelig har Det Forenede Kongeriges regering anført, at FI-udbytteordningen er begrundet i behovet for at bevare sammenhængen i den britiske beskatningsordning, ligesom det også blev anført i relation til spørgsmål 2, og i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol, især i forhold til tredjelande. Hvad angår hindringer inden for Fællesskabet er disse argumenter, for så vidt som de er begrundede, en gentagelse af de argumenter, som er behandlet i relation til

spørgsmål 2, og bør af de samme grunde forkastes. Spørgsmålet, om disse argumenter er mere overbevisende, når der er tale om hindringer i forhold til tredjelande, er rejst i spørgsmål 5 og vil blive behandlet kort i forbindelse med dette spørgsmål.

104. Et andet spørgsmål er, om de eneste, der kan hævde at have lidt et tab som følge af den omhandlede tilsidesættelse, må være aktionærerne selv og ikke det udloddende selskab i Det Forenede Kongerige. Sagsøgerne i prøvesagen har i denne forbindelse anført, at FI-udbytteordningen fik moderselskaber, som udloddede udenlandsk indkomst som udbytte, til at forhøje udbyttet til aktionærerne for at udbetale et tilsvarende beløb som moderselskaber, der udloddede indenlandsk indkomst. Dette spørgsmål skal jeg behandle i forbindelse med spørgsmål 6, som vedrører retsmidlerne i tilfælde af en tilsidesættelse.

105. Den nationale ret har også rejst spørgsmålet, om de to nævnte aspekter ved FI-udbytteordningen — nemlig forpligtelsen for hjemmehørende selskaber til at betale ACT-skat ved videreudlodning af udenlandsk udbytte (spørgsmål 4(i)) og det forhold, at deres aktionærer længere nede i kæden ikke havde ret til en skattegodtgørelse (spørgsmål 4(ii)) — er forenelige med artikel 4, stk. 1, og artikel 6 i moder-datterselskabsdirektivet. Som tidligere anført i forbindelse med spørgsmål 2 og 3 pålægger artikel 4, stk. 1, medlemsstaterne en forpligtelse til at fjerne den økonomiske dobbeltbeskatning på den udbyttemodtagende selskabsdeltagers niveau med hensyn til udlodninger, som falder inden for direktivets materielle og tidsmæssige anvendelsesområde. Hvad angår spørgsmål 4(i) (forpligtelsen til at betale ACT-skat) er resultatet derfor det samme som i forbindelse med artikel 43 EF og 56 EF. Spørgsmål 4(ii) (indrømmelse af skattegodtgørelse) vedrører imidlertid en forskelsbehandling, som ikke foregår på selve det udbyttemodtagende selskabs niveau, men på dets aktionærers niveau. En sådan hindring falder derfor efter min opfattelse ikke inden for anvendelsesområdet for moder-datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1. På samme måde — og af grunde, der svarer til dem, jeg har anført i forbindelse med spørgsmål 2 og 3 — udgør de i spørgsmål 4 omhandlede forhold efter min opfattelse ikke en tilsidesættelse af moder-datterselskabsdirektivets artikel 6.

106. Det fjerde spørgsmål bør derfor besvares med, at når der i Det Forenede Kongerige findes bestemmelser om, at hjemmehørende selskaber under visse omstændigheder kan vælge at få tilbagebetalt ACT-skat betalt af udlodninger til deres aktionærer, i det omfang de hjemmehørende selskaber modtager udlodninger fra ikke-hjemmehørende selskaber (hvorved der i denne sammenhæng også forstås selskaber, der er hjemmehørende i tredjelande), er 1) artikel 43 EF og 56 EF og

moder-datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, til hinder for, at de hjemmehørende selskaber forpligtes til at betale ACT-skat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, for så vidt som der ikke herved sikres fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte på samme måde som for indenlandsk udbytte, og 2) artikel 43 EF og 56 EF til hinder for, at de hjemmehørende selskabers aktionærer ikke sikres den samme lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning som den, de ville have fået med hensyn til et udbytte fra et hjemmehørende selskab, der ikke selv havde modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber.

E — *Spørgsmål 5*

107. Med sit femte spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om der i en situation, hvor en medlemsstat har vedtaget de i spørgsmål 1 og 2 omhandlede bestemmelser inden den 31. december 1993, og efter denne dato har vedtaget de yderligere bestemmelser, der er nævnt i spørgsmål 4, og hvor sidstnævnte bestemmelser udgør en restriktion, der er forbudt efter artikel 56 EF, er tale om en ny restriktion, som ikke allerede fandtes den 31. december 1993.

108. Den nationale ret har rejst dette spørgsmål i relation til artikel 57, stk. 1, EF, som bestemmer, at forbuddet mod restriktioner for kapitalbevægelser i artikel 56 EF »[ikke berører] anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder«. For så vidt som de bestemmelser, der er nævnt i spørgsmål 4, er omfattet af forbuddet i artikel 56 EF, er spørgsmålet derfor nærmere bestemt, om dette forbud omfatter restriktioner for kapitalbevægelserne mellem medlemsstater og tredjelande [64].

109. Det første spørgsmål er, om bestemmelserne om FI-udbytte, som trådte i kraft den 1. juli 1994, kan anses for at udgøre en del af de restriktioner, der »eksisterede« den 1. december 1993.

110. I denne forbindelse har både sagsøgerne i prøvesagen og Det Forenede Kongeriges regering med rette henvist til Dom-

64 — Jeg bemærker, at spørgsmål 1-3, som formuleret af den nationale ret, udtrykkeligt kun vedrører restriktioner inden for Fællesskabet, eftersom der er tale om restriktioner, som allerede eksisterede den 31. december 1993 som omhandlet i artikel 57, stk. 1, EF.

stolens dom i Konle-sagen [65]. Denne sag vedrørte fortolkningen af en undtagelsesklausul vedrørende Østrig i akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union [66], i medfør af hvilken Østrig kan opretholde sin gældende lovgivning om (forudgående tilladelse til erhvervelse af) sekundærboliger i en vis periode. Domstolen bemærkede først, at det henhørte under de østrigske retters kompetence at fastlægge indholdet af den gældende lovgivning på datoen for Østrigs tiltrædelse, men at det dog tilkom Domstolen at forsyne den nationale ret med bidrag til fortolkningen af fællesskabsbegrebet »gældende lovgivning« [67]. Herefter fastslog Domstolen følgende:

»En bestemmelse, der er vedtaget efter tiltrædelsesdatoen, falder ikke allerede af denne grund automatisk uden for den undtagelsesordning, der er indført ved [undtagelsesklausulen i tiltrædelsesakten]. Hvis den i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning, eller hvis den alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, er bestemmelsen omfattet af undtagelsen.

Derimod kan en lovgivning, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer, ikke betragtes som lovgivning, der var gældende på tiltrædelsestidspunktet« [68].

111. Som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg, følger det også af artikel 57, stk. 1, EF, at medlemsstaterne har beføjelse til at tilpasse den gældende lovgivning uden at ændre den gældende retstilstand [69].

112. I denne sag mener jeg, at det fremgår af oplysningerne i forelæggelseskendelsen, at indførelsen af FI-udbytteordningen netop havde til formål og til følge at begrænse (men dog ikke fjerne) den eksisterende hindring for udøvelsen af de i artikel 43 EF og 56 EF omhandlede friheder, nemlig det forhold, at der ikke blev givet fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte. Den eksisterende ACT-skatteordning blev nemlig ikke afskaffet for udenlandsk udbytte ved indførelsen af de ændringer, som FI-udbytteordningen indebar, og som de berørte virksomheder altså kunne vælge at anvende. Jeg kan tilføje, at en sådan fortolkning af artikel 57, stk. 1, EF,

65 — Dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Sml. I, s. 3099.

66 — EFT 1994 C 241, s. 21.

67 — Konle-dommen, præmis 27.

68 — Konle-dommen, præmis 52 og 53. Jf. også dom af 15.5.2003, sag C-300/01, Salzmann, Sml. I, s. 4899, og mit forslag til afgørelse i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg (dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Sml. I, s. 9743), punkt 52.

69 — Nævnt ovenfor i fodnote 68, punkt 53.

hvorefter bestemmelsen omfatter lovgivning, der tager sigte på at formindske eksisterende hindringer, er fuldstændig logisk. Anlagde man ikke en sådan fortolkning, ville medlemsstaterne have en interesse i at opretholde de eksisterende hindringer i stedet for at forsøge at formindske eller helt afskaffe disse.

113. Det tilkommer altså i sidste instans den nationale ret at fastlægge indholdet af FI-udbytteordningen og bedømme dens formål og virkninger, men på grundlag af de foreliggende oplysninger er jeg af den opfattelse, at ordningen udgør en del af de restriktioner, der eksisterede den 31. december 1993 i artikel 57, stk. 1, EF's forstand.

114. Det andet spørgsmål er, om FI-udbytteordningen falder ind under det materielle anvendelsesområde for artikel 57, stk. 1, EF.

115. Sagsøgerne i prøvesagen har anført, at ordningen falder uden for det materielle anvendelsesområde for artikel 57, stk. 1, EF, som kun omfatter kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, der vedrører »direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder«.

116. Sagsøgerne i prøvesagen har anført, at begrebet investering skal fortolkes snævert og ikke omfatter betalinger, som følger af en sådan investering. Jeg deler ikke denne opfattelse. Som Domstolen har fastslået, kan forskelsbehandling ved den skattemæssige behandling af indenlandsk og udenlandsk udbytte gøre investering i aktier i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, mindre attraktiv, og en sådan forskelsbehandling må derfor anses for at udgøre en restriktion for den frie bevægelighed for kapital [70].

117. Sagsøgerne i prøvesagen har endvidere anført, at udtrykket »direkte investering« i denne forbindelse ikke omfatter mindre aktiebeholdninger (f.eks. porteføljeinvesteringer) i udenlandske selskaber. Jeg skal hertil bemærke, at artikel 57, stk. 1, EF, som en undtagelse til artikel 56 EF, skal fortolkes snævert [71]. Jeg er af den opfattelse, at begrebet direkte investering skal fortolkes i overensstemmelse med retningslinjerne i bilag I til direktiv 88/361, som indeholder nomenklaturen for de i direktivets artikel 1 omhandlede kapitalbevægelser. Det første punkt i dette bilag omhandler »Direkte investeringer«, og inden for denne kategori er det navnlig underpunkt 2 med overskriften »Erhvervelse af kapitalinteresser i nye eller bestående virksomheder med henblik på etablering eller opretholdelse af

70 — Jf. Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 22-24, og generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen, punkt 27-33.

71 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg, nævnt ovenfor i fodnote 68.

varige økonomiske forbindelser«, der er relevant for nærværende sag. I de forklarende bemærkninger til direktivet angives det nærmere, hvad der menes med »direkte investeringer«, nemlig »Investeringer af enhver art foretaget af fysiske personer, erhvervs- eller finansieringsvirksomheder, som har til formål at etablere eller opretholde varige og direkte forbindelser mellem investoren og den virksomhedsleder eller den virksomhed, for hvem disse midler er bestemt med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed. Dette begreb skal således forstås i videste forstand.«

118. Herefter anføres følgende i de forklarende bemærkninger: »Kapitalindskud i de af de under punkt I 2 i nomenklaturen nævnte virksomheder, der er oprettet som aktieselskaber, anses som en direkte investering, når den aktiepost, der indehaves af en fysisk person, en anden virksomhed eller enhver anden indehaver, enten i henhold til de for aktieselskaber gældende nationale lovforskrifter eller af andre grunde, giver disse aktionærer mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed.«

119. Det tilkommer den nationale ret i de konkrete tilfælde at tage stilling til, om et britisk selskab gennem sin investering i et selskab, som er hjemmehørende i et tredjeland, etablerer eller opretholder »varige og direkte forbindelser« til sidstnævnte selskab på en måde, som giver det britiske selskab mulighed for »faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed«. Jeg skal dog bemærke, at der klart er tale om en lavere tærskel end den, der følger af kriteriet om »kontrollerende indflydelse«, som jeg tidligere har henvist til under punkt IV(A) ovenfor i forbindelse med anvendelsesområdet for henholdsvis artikel 43 EF og 56 EF.

120. Forbuddet i artikel 56 EF finder således kun anvendelse, såfremt det britiske selskabs aktiepost i et selskab i et tredjeland ikke gav det mulighed for faktisk deltagelse.

121. Herefter opstår spørgsmålet, om de samme overvejelser gælder for gennemgangen af artikel 56 EF med hensyn til kapitalbevægelser inden for Fællesskabet i modsætning til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande. I denne forbindelse fremgår det klart af ordlyden af artikel 56, stk. 1, EF, at restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande som udgangspunkt er forbudt. Jeg mener imidlertid, at der ved undersøgelsen af, om sådanne restriktioner er begrundede (under henvisning til artikel 58, stk. 1, EF eller de kriterier for, om der foreligger forskelsbehandling, som gælder ved anvendelse af artikel 56 EF), kan være andre overvejelser, der gør sig gældende, end i spørgsmålet om restriktioner, der alene anvendes mellem medlemsstater. Som jeg

allerede bemærkede i mit forslag til afgørelse i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg, er den særlige baggrund for de frie kapitalbevægelser inden for Fællesskabet, at disse kapitalbevægelser skal betragtes som et væsentligt element for Den Økonomiske og Monetære Union [72]. Som jeg da anførte, forudsætter det forhold, at den monetære politik, efter oprettelsen af Den Økonomiske og Monetære Union, fastlægges af Den Europæiske Centralbank, en ensartethed i forbindelse med betalingerne og kapitalbevægelserne. Denne sammenhæng består ikke med hensyn til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, selv om kapitalbevægelserne også på verdensplan i vidt omfang er blevet liberaliseret [73]. Jeg vil derfor ikke udelukke, at en medlemsstat kan godtgøre, at en restriktion for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er begrundet i et bestemt forhold, som ikke ville kunne udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes.

122. Som tidligere nævnt har Det Forenede Kongeriges regering imidlertid ikke i sagen her på overbevisende måde argumenteret for, at der skulle være særlige hensyn, der hvad angår tredjelande begrunder de restriktioner, der følger af FI-udbytteordningen. Den britiske regerings argumenter vedrørende begrundelsen for ordningen vedrører navnlig sammenhængen i beskatningsordningen, og det anføres, at den »dræning« af Fællesskabet for indtægter, som sker ved kapitalbevægelser til tredjelande, giver anledning til større bekymring, end når der er tale om kapitalbevægelser mellem medlemsstater. Efter min opfattelse er dette teoretiske argument dog ikke nok til at bevise, at de restriktioner, der med hensyn til udbytte hidrørende fra tredjelande fulgte af FI-udbytteordningen, i det konkrete tilfælde var begrundede.

123. Under alle omstændigheder mener jeg ikke, at det i lyset af min besvarelse vedrørende anvendelsesområdet for artikel 57, stk. 1, EF er nødvendigt at besvare dette spørgsmål endeligt.

124. Det femte spørgsmål bør derfor efter min opfattelse besvares med, at der i en situation, hvor en medlemsstat har vedtaget de i spørgsmål 1 og 2 omhandlede bestemmelser inden den 31. december 1993, og efter denne dato har vedtaget de yderligere bestemmelser, der er nævnt i spørgsmål 4, og hvor sidstnævnte bestemmelser udgør en restriktion, der er forbudt efter artikel 56 EF, er tale om en restriktion, der indgår som en del af bestemmelser, som allerede eksisterede den 31. december 1993 som omhandlet i artikel 57, stk. 1, EF.

72 — Ospelt og Schlössle Weissenberg-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 68, punkt 35-40.

73 — Ibid., punkt 41 og 42.

F — *Spørgsmål 6-9*

125. Spørgsmål 6-9 i forelæggelseskendelsen vedrører arten af de retsmidler, som de berørte hjemmehørende selskaber eller andre selskaber i samme koncern bør have, såfremt en eller flere af de i spørgsmål 1-5 omhandlede bestemmelser er i strid med de deri nævnte fællesskabsbestemmelser.

126. Hertil skal jeg bemærke, at det følger af fast retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet heraf[74]. Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten[75].

127. Når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af beløb, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, men disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet)[76].

128. Problemet i denne sag er, om sagsøgernes krav skal defineres som tilbagebetalingskrav, erstatningskrav eller krav om betaling af et beløb svarende til en fordel, der uretmæssigt er blevet nægtet.

129. Også i denne forbindelse er Domstolens dom i sagen Metallgesellschaft m.fl. relevant. I denne sag ønskede den nationale ret med sit andet spørgsmål oplyst, hvilket egnet retsmiddel der var til rådighed, når et

74 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 84. Jf. også dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. s. 355, præmis 17, af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 40, af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 23, og af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michailidis, Sml. I, s. 7145, præmis 30.

75 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 84. Jf. også dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 34, af 9.12.2003, sag C-129/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 14637, præmis 25, af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20, Dilexport-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 74, præmis 23, og Michailidis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 74, præmis 30.

76 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 85. Jf. også den første Marks & Spencer-dom, nævnt ovenfor i fodnote 75, præmis 39, dom af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, præmis 19 og 34, af 15.9.1998, sag C-260/96, Spac, Sml. I, s. 4997, præmis 18, af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 18, og Dilexport-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 74, præmis 25. Jf. i samme retning dom af 20.9.2001, sag C-453/99, Courage og Crehan, Sml. I, s. 6297.

datterselskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og et ikke-hjemmehørende moderselskab i strid med artikel 43 EF var blevet nægtet adgang til en sambeskatningsordning, som indebar en skattefritagelse. Spørgsmålet var nærmere bestemt, om datterselskabet og/eller dets moderselskab i medfør af artikel 43 EF havde ret til at opnå et beløb, der svarede til de påløbne renter af de forskudsbeløb, datterselskabet havde erlagt, fra betalingstidspunktet og indtil skatten forfaldt til betaling, også selv om der i henhold til national ret ikke måtte tilkendes rente af et hovedkrav, der ikke kunne kræves betalt. Domstolen bemærkede, at det ikke tilkom den at foretage en retlig kvalifikation (efter engelsk ret) af de stævninger, sagsøgerne i hovedsagerne havde indleveret til den forelæggende ret, og at det påhvilede de berørte selskaber nærmere at præcisere søgsmålenes karakter og grundlag — som søgsmål med påstand om tilbagebetaling eller med påstand om erstatning — under den forelæggende rets kontrol [77].

130. Herefter undersøgte Domstolen de spørgsmål, der opstod i hvert af de to tilfælde, for hvilke den nationale ret havde stillet spørgsmålet, nemlig for det første det tilfælde, at stævningerne måtte anses for at indeholde påstande om tilbagebetaling, og for det andet det tilfælde, at de måtte anses for at indeholde påstande om erstatning [78].

77 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 81.

78 — Ibid., præmis 82-95.

Domstolen konkluderede, at artikel 43 EF under alle omstændigheder krævede, at sagsøgerne i hovedsagerne havde en effektiv søgsmålsadgang med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de havde lidt til fordel for den pågældende medlemsstats myndigheder som følge af forskudsbetalingen af skat [79]. Den omstændighed, at der under et sådant søgsmål kun ville rejses krav om betaling af rente, udgjorde ikke i sig selv en grund til ikke at give medhold i kravet [80].

131. Jeg skal herved bemærke, at den nationale ret i denne sag ikke havde forelagt spørgsmål vedrørende fortolkningen af de almindelige betingelser for, at en medlemsstat ifalder ansvar for tilsidesættelse af fællesskabsretten, som er opstillet i dommen i sagen Brasserie du Pêcheur og Factortame [81], og Domstolen undersøgte ikke, om disse betingelser var opfyldt. Generaladvokat Fennelly behandlede kort dette spørgsmål, men kun subsidiært, idet det efter hans opfattelse var »mere korrekt og mere logisk at behandle sagsøgernes krav som et krav om tilbagebetaling end som et krav om erstatning af den forvoldte skade« [82].

79 — Ibid., præmis 96.

80 — Ibid., præmis 96.

81 — Dom af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Sml. I, s. 1029.

82 — Generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, punkt 52.

132. I denne sag må de krav, som den forelæggende ret opregner i sit sjette spørgsmål, efter min opfattelse — med en enkelt undtagelse — anses for krav om tilbagebetaling af beløb, der er opkrævet med urette, eller med andre ord krav om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede afgifter som omhandlet i Domstolens praksis, som Det Forenede Kongerige som udgangspunkt har pligt til at tilbagebetale. Tankegangen må være, at Det Forenede Kongerige ikke må opnå nogen fordel som følge af en uretmæssigt opkrævet afgift, og at selskaber (eller koncerner), som er blevet pålagt at betale denne, ikke må lide tab som følge heraf[83]. Således skal det retsmiddel, som er til rådighed for sagsøgerne i prøvesagen, for at være effektivt med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de har lidt til fordel for den pågældende medlemsstats myndigheder, efter min opfattelse omfatte alle direkte følger af den ulovlige opkrævning af skat. Der vil være tale om følgende:

1) tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet selskabsskat (spørgsmål 6(i), (iii) og (vii)),

2) genindtrædelse af alle fradrag i den uretmæssigt opkrævede selskabsskat (spørgsmål 6(ii)),

3) genindtrædelse af fradrag, som der er givet afkald på for at kunne modregne ulovligt opkrævet selskabsskat (spørgsmål 6(v)), og

4) manglende rådighed over de betalte beløb, for så vidt som selskabsskatten som følge af tilsidesættelsen af fællesskabsretten blev betalt tidligere, end hvad der ellers ville være tilfældet (spørgsmål 6(iv), (vi) og (viii)) [84]. I hvert enkelt tilfælde tilkommer det den nationale ret at bedømme, om det tab, som kræves afhjulpet, er en direkte følge af den ulovligt opkrævede skat.

133. Jeg er i denne forbindelse ikke sikker på, at det krav, som spørgsmål 6(ix) omhandler, kan anses for at svare til et krav om tilbagebetaling af ulovligt opkrævede afgifter. Sagsøgerne i prøvesagen har hovedsagelig gjort gældende, at den forskelsbehandling, som Det Forenede Kongerige udøvede ved ikke også at give skattegodtgørelse til britiske selskabers aktionærer, som modtog FI-udbytte, indebærer, at disse selskaber måtte forhøje udbytteudlodningerne til aktionærerne som kompensation for den manglende skattegodtgørelse. Jeg mener imidlertid ikke, at det udloddende selskabs beslutning om at forhøje udbyttebetalingerne skal anses for at være en direkte følge af, at Det Forenede Kongerige uretmæssigt nægtede at give aktionærerne skattegodtgørelse.

83 — Jf. generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, punkt 45.

84 — Jf. herved Domstolens besvarelse af det andet spørgsmål i dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12.

Den direkte følge heraf er simpelthen den ekstra skat, som disse aktionærer blev pålagt i forhold til den skat, de skulle have betalt, hvis Det Forenede Kongerige havde opfyldt sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, og her er der tale om et tab, som aktionærerne og ikke de udloddende selskaber har lidt. Til gengæld mener jeg ikke, at enhver forhøjelse af disse selskabers udbyttebetalinger til deres aktionærer nødvendigvis skyldes nægtelsen af at indrømme skattegodtgørelse, og det kan heller ikke uden videre konkluderes, at udlodningen af større udbytter nødvendigvis skal betragtes som et tab lidt af de udloddende selskaber.

134. Det tilkommer som udgangspunkt den nationale ret at bedømme, hvorledes de forskellige krav skal defineres efter national ret. Som anført ovenfor er det dog en betingelse, at sagsøgerne i prøvesagen herved får adgang til et effektivt retsmiddel med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de har lidt til fordel for den pågældende medlemsstats myndigheder som følge af forskudsbetalingen af skat [85]. Som følge heraf skal den nationale ret ved kvalifikationen af krav efter national ret tage hensyn til, at de erstatningsbetingelser, der er fastsat i dommen i sagen Brasserie du Pêcheur og Factortame, måske ikke er opfyldt i en konkret sag, og i givet fald skal den nationale ret sikre, at et effektivt retsmiddel alligevel er til rådighed.

135. I denne sag er jeg f.eks. ikke sikker på, at erstatningsbetingelserne i dommen i sagen Brasserie du Pêcheur og Factortame vil være opfyldt på samtlige de punkter, hvor den omhandlede britiske ordning efter min opfattelse tilsidesætter fællesskabsretten. Den første betingelse (overtrædelse af en bestemmelse, der har til formål at tillægge borgerne rettigheder) er klart opfyldt, eftersom alle de omhandlede fællesskabsbestemmelser er direkte anvendelige. Det samme må i det store og hele gælde for den tredje betingelse (direkte årsagsforbindelse mellem statens overtrædelse af sin forpligtelse og de skadelidtes tab), måske — af de ovenfor anførte grunde — med undtagelse af det krav, som er omhandlet i spørgsmål 6(ix).

136. Jeg betvivler imidlertid, at den anden betingelse — at overtrædelsen er »tilstrækkelig kvalificeret« — er opfyldt vedrørende alle de aspekter ved ordningen, som efter min opfattelse udgør en tilsidesættelse af fællesskabsretten. Som Domstolen udtalte i

85 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 96.

dommen i sagen Brasserie du Pêcheur og Factortame

»[...] er det afgørende kriterium for, om en overtrædelse af fællesskabsretten kan anses for tilstrækkelig kvalificeret [...] om en medlemsstat eller en fællesskabsinstitution åbenbart og groft har overskredet grænserne for sine skønsbeføjelser.

Som eksempler på de forhold, den kompetente retsinstans herved kan tage i betragtning, skal nævnes følgende: hvor klar og præcis den tilsidesatte bestemmelse er, hvor vidt et skøn, den tilsidesatte bestemmelse overlader de nationale myndigheder eller fællesskabsmyndighederne, om overtrædelsen er begået eller tabet er forvoldt forsætligt eller uagtsomt, om en eventuel retsvildfarelse er undskyldelig eller uundskyldelig, den omstændighed, at en fællesskabsinstitutions holdning kan have været medvirkende til undladelsen, vedtagelsen eller opretholdelsen af nationale foranstaltninger eller praksis i strid med fællesskabsretten.

En overtrædelse af fællesskabsretten er under alle omstændigheder åbenbart kvalificeret, når den fortsat består, skønt der er afsagt en dom, der fastslår traktatbruddet, en dom i en præjudiciel sag, eller der foreligger en fast praksis ved Domstolen på det pågældende område, hvoraf det fremgår, at den omtvistede adfærd har karakter af en overtrædelse« [86].

137. Som tidligere nævnt tog Domstolen ikke stilling til dette spørgsmål i dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., og den nationale ret havde i øvrigt heller ikke rejst det. Generaladvokat Fennelly — der som nævnt mente, at det søgsmål, som sagsøgerne havde adgang til i denne sag, havde karakter af et søgsmål med påstand om tilbagebetaling — fremsatte dog subsidiære bemærkninger vedrørende spørgsmålet, om betingelserne i dommen i sagen Brasserie du Pêcheur og Factortame var opfyldt. Generaladvokaten anførte, at »[s]pørgsmålet er, om [artikel 43 EF] er tilstrækkelig klar og præcis til, at tilsidesættelsen kan anses for at være tilstrækkeligt kvalificeret. Dette må ses i lyset af den udbredte anvendelse af bopælskriteriet i forbindelse med direkte beskatning, sammenholdt med den udvikling i den relevante retspraksis, som var nået på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagerne. Dette har betydning for, hvilke grænser der gælder for medlemsstaternes anvendelse af dette kriterium i tilfælde, hvor det er til skade for ikke-hjemmehørendes interesser. Spørgsmålet er kort sagt, om afslaget på at indrømme ret til frivillig sambeskatning objektivt set var »undskyldelig[t] eller uundskyldelig[t]«« [87]. Herefter bemærkede generaladvokaten, at sagen vedrørte indirekte

86 — Dommen i sagen Brasserie du Pêcheur og Factortame, nævnt ovenfor i fodnote 81, præmis 55-58.

87 — Generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, punkt 55.

forskelsbehandling, som »generelt [bør] anses for at være en »tilstrækkeligt kvalificeret« overtrædelse [...] Hvis en tilsidesættelse af [artikel 43 EF] som den, der er tale om i denne sag, skal klassificeres som »undskyldelig«, skal den nationale ret ikke alene være overbevist om, at Det Forenede Kongeriges myndigheder oprigtigt mente, at det var strengt nødvendigt at nægte koncerner, hvis moderselskab var ikke-hjemmehørende, den fordel, som den pågældende sambeskatning indebar, men også om, at de objektivt set i lyset af Bachmann-domme [88] og princippet om, at undtagelser fra grundlæggende traktatbestemmelser som etableringsretten skal fortolkes snævert, havde rimelig grund hertil« [89].

138. Jeg er enig med generaladvokat Fennelly i, at det afgørende ved vurderingen af, om en overtrædelse som den, der var tale om i den pågældende sag, er tilstrækkeligt kvalificeret, er, om retsvildfarelsen objektivt set var undskyldelig eller uundskyldelig. Jeg er også enig i, at denne betingelse inden for de fleste områder af fællesskabsretten, sandsynligvis vil være opfyldt, når der er tale om indirekte forskelsbehandling. Men som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Group IV of the ACT Group Litigation [90], er den praksis, hvorved Domstolen har undersøgt, inden for hvilke begrænsninger traktatens bestemmelser om fri bevægelighed finder anvendelse på direkte beskatning, visse steder meget kompliceret og på nogle punkter under udvikling. Helt frem til afsigelsen af Verkooijen-dommen [91] og Manninen-dommen [92] var det efter min opfattelse f.eks. ikke fuldstændig klart, at medlemsstater, der udøver deres beskatningskompetence som hjemstat, i henhold til artikel 43 EF og 56 EF har pligt til at give hjemmehørende aktionærer med udenlandsk indkomst en tilsvarende lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning, som indrømmes hjemmehørende aktionærer med indenlandsk indkomst. Modsat findes der også forpligtelser, som klart følger af bestemmelser i den afledte ret, som f.eks. moderdatterselskabsdirektivet, eller af den retspraksis, som forelå på det tidspunkt, hvor de relevante bestemmelser var gældende. Kort sagt skal overtrædelser, som befinder sig på det, der på det daværende tidspunkt udgjorde grænsen for udviklingen i retspraksis inden for området, efter min opfattelse således ikke anses for en åbenbar og grov overskridelse af grænserne for en medlemsstats skøn som omhandlet i Domstolens praksis. Det tilkommer den nationale ret at foretage den endelige vurdering af dette spørgsmål på grundlag af de faktiske omstændigheder [93].

139. Spørgsmål 6-9 bør derfor efter min opfattelse besvares med, at når der ikke

88 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml. I, s. 249.

89 — Jf. fodnote 87 ovenfor, punkt 56.

90 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

91 — Nævnt ovenfor i fodnote 33.

92 — Nævnt ovenfor i fodnote 33.

93 — Jf. f.eks. dommen i sagen Brasserie du Pêcheur og Factortame, nævnt ovenfor i fodnote 81, præmis 58.

findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af skatter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for skatteyderne, ligesom det herved tilkommer de nationale retter at foretage kvalificationen af de sager, der anlægges. De nationale retter skal dog ved udøvelsen af denne kompetence sikre, at sagsøgerne har adgang til et effektivt retsmiddel med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som er den direkte følge af opkrævningen af en skat i strid med fællesskabsretten.

V — Begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger

140. Det Forenede Kongeriges regering har i sine mundtlige indlæg anmodet Domstolen om at overveje at begrænse dommens tidsmæssige virkninger, såfremt den måtte finde, at Det Forenede Kongerige har tilsidesat fællesskabsretten i denne sag. Domstolen anmodes om i givet fald at genåbne proceduren, når den har afsagt dom i sagen Banco Popolare di Cremona [94]. Det Forenede Kongeriges regering har anført, at den i sagen omhandlede lovgivning — før sagen Metallgesellschaft m.fl. [95], som vedrørte et andet aspekt ved denne lovgivning end det i sagen her omhandlede — aldrig er blevet anfægtet ved Domstolen. Endvidere forblev lovgivningen i det store og hele uændret fra 1973 til afskaffelsen i 1999, og dengang var godtgørelsesordninger Kommissionens foretrukne metode til dobbeltbeskatningslempelse. Det Forenede Kongerige har endelig anført, at de omhandlede krav har en potentiel værdi af måske 7 mia. pund sterling (UKL), hvortil kommer yderligere udgifter som følge af vanskelighederne ved at skulle afgøre sager vedrørende krav, hvoraf nogle går tilbage til 1974.

141. Sagsøgerne i prøvesagen har herimod anført, at de mulige økonomiske følger af denne sag er langt mindre end anslået af Det Forenede Kongeriges regering. Efter deres opfattelse er der snarere tale om et beløb på mellem 100 mio. og 2 mia. UKL, afhængigt af udfaldet af en sag om forældelse, som verserer for de engelske retter. Sagsøgerne i prøvesagen har desuden anført, at selv om de britiske regler indtil for relativt nylig ikke har været genstand for sager anlagt ved de britiske retter på grundlag af artikel 43 EF og 56 EF, er bestemmelserne — og navnlig deres anvendelse i internationale situationer — dog tidligere blevet anfægtet på anden måde. Endelig har sagsøgerne i prøvesagen — såfremt Domstolen vælger at begrænse de tidsmæssige virkninger af sin dom — anmo-

94 — Sag C-475/03, der endnu verserer for Domstolen, hvori generaladvokat Jacobs fremsatte forslag til afgørelse den 17.3.2005.

95 — Nævnt ovenfor i fodnote 12.

det om en genåbning af den mundtlige forhandling, således at der kan afgives yderligere indlæg vedrørende dette spørgsmål.

142. Jeg skal indledningsvis erindre om de principper, der gælder for anmodninger om begrænsning af en doms tidsmæssige virkninger. Det fremgår af fast retspraksis, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig bestemmelse, belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende bestemmelse, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Kun helt undtagelsesvis har Domstolen under anvendelse af det almindelige retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, fundet anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. Domstolen har således kun truffet en sådan bestemmelse under ganske bestemte omstændigheder, hvor der 1) ellers var risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforskrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft, og 2) fordi det fremgik, at borgerne og de nationale myndigheder var blevet forledt til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med Fællesskabets retsforskrifter, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd [96].

143. Med hensyn til det argument, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført i den foreliggende sag, skal jeg først bemærke, at det påhviler den part, som i en sag for Domstolen gør et anbringende gældende, at sikre, at de fremførte argumenter er tilstrækkeligt klare, og at der foreligger tilstrækkelige oplysninger til, at Domstolen kan træffe afgørelse vedrørende spørgsmålet. Dette er et grundlæggende princip for sagsbehandlingen ved Domstolen og nødvendigt for at undgå, at Domstolen træffer afgørelse om rent hypotetiske spørgsmål eller på grundlag af rene formodninger, som kan vise sig at være forkerte. Desuden skal parternes skriftlige indlæg som udgangspunkt omfatte alle de anbringender, som gøres gældende [97]. Dette er vigtigt ikke alene for at give andre parter i sagen mulighed for at besvare de pågældende anbringender, men også for at gøre det lettere for Domstolen at træffe indledende afgørelser om f.eks. henvisningen

96 — Jf. dom af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 66-69, generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Banco Popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 94, punkt 74 og 75, og generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse af 10.11.2005 i sag C-292/04, Meilicke, m.fl.

97 — Jf. hvad angår direkte søgsmål artikel 38 og artikel 42, stk. 2, i Domstolens procesreglement. I henhold til artikel 38 skal stævningen indeholde »en kort fremstilling af søgsmålsgrundene«. Artikel 42, stk. 2, bestemmer følgende: »Nye anbringender må ikke fremsættes under sagens behandling, medmindre de støttes på retlige eller faktiske omstændigheder, som er kommet frem under retsforhandlingerne. Fremsætter en part under retsforhandlingerne nye anbringender, jf. første afsnit, kan præsidenten, når de sædvanlige procesfrister er udløbet, på grundlag af en rapport fra den refererende dommer og efter at generaladvokaten er hørt, give den anden part en frist til at svare herpå. Afgørelsen af, hvorvidt fremsættelsen af det nye anbringende kan tillades, træffes først ved den endelige dom.«

af sager til bestemte afdelinger eller iværksættelsen af de forberedende undersøgelser, som måtte være nødvendige.

144. I denne sag har Det Forenede Kongeriges regering ikke fremsat anmodningen om begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger i sit skriftlige indlæg. Anmodningen blev først fremsat under retsmødet, men der blev ikke fremført saglige argumenter eller ført bevis vedrørende de to forhold, som ifølge den ovenfor nævnte faste retspraksis skal godtgøres at foreligge, for at Domstolen kan begrænse en doms tidsmæssige virkninger. Hvad angår det første forhold — risiko for alvorlige økonomiske følger på grund af mange retsforhold stiftet i god tro i henhold til retsforskrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft — har Det Forenede Kongeriges regering anslået den potentielle udgift til 7 mia. UKL, men ikke forklaret, hvorledes den er nået frem til dette beløb, eller anført antallet af retsforhold, der er lagt til grund for beregningen. Det Forenede Kongeriges regering har heller ikke oplyst yderligere om dette spørgsmål, efter at sagsøgerne i prøvesagen har indvendt, at det faktiske beløb, der ville blive tale om, er mellem 100 mio. UKL og 2 mia. UKL. Med hensyn til det andet forhold — nemlig kravet om, at borgerne og de nationale myndigheder skal være blevet »forledt til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med Fællesskabets retsforskrifter, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde« — har Det Forenede Kongeriges regering blot anført, at ACT-skattesystemet aldrig før sagen Metallgesellschaft m.fl. er blevet anfægtet under henvisning til fællesskabsretten, og at godtgørelsesordninger på det pågældende tidspunkt var Kommissionens foretrukne metode til lempelse af økonomisk dobbeltbeskatning. Det Forenede Kongeriges regering har intet anført om, hvilken retspraksis vedrørende artikel 43 EF og/eller artikel 56 EF der eventuelt er relevant for spørgsmålet, eller om, hvilken »skæringsdato« Domstolen efter dens opfattelse bør fastsætte, såfremt den vælger at begrænse dommens tidsmæssige virkninger [98].

145. Jeg er følgelig af den opfattelse, at Domstolen uden videre bør afvise den britiske regerings anmodning om at begrænse dommens tidsmæssige virkninger, eftersom dokumentationen er utilstrækkelig. Jeg skal bemærke, at Det Forenede Kongeriges regering ikke har forsøgt at begrunde, hvorfor anmodningen om en tidsmæssig begrænsning ikke blev fremsat i regeringens skriftlige indlæg, eller hvorfor den overhovedet ikke har fremført væsentlige argumenter om spørgsmålet under retsforhandlingerne ved Domstolen. Det Forenede Kongeriges regering har ganske vist anmodet Domstolen om at genåbne proceduren efter afsigelsen af dommen i sagen Banco Popolare di Cremona, men hovedlinjerne i den retspraksis, hvorved Domstolen fastsætter de ovenfor nævnte to grundlæggende betingelser for en tidsmæssig begrænsning af sine domme, er for længst fastlagt. Det yderligere

98 — Til sammenligning fremførte den italienske og den tyske regering i henholdsvis Banco Popolare di Cremona-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 94, og i Meilicke m.fl.-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 96, væsentlige argumenter vedrørende spørgsmålet om en tidsmæssig begrænsning i deres oprindelige skriftlige indlæg.

aspekt i retspraksis på dette område, som blev behandlet under den genåbnede forhandling i Banco Popolare di Cremona-sagen, efter at generaladvokat Jacobs havde fremsat forslag til afgørelse, nemlig spørgsmålet om muligheden for at fastsætte en fremtidig skæringsdato for virkningerne af en dom, er ikke blevet rejst i denne sag.

146. Jeg vil nødig tage stilling til dette spørgsmål i realiteten uden at have behandlet væsentlige argumenter, men såfremt Domstolen måtte finde, at Det Forenede Kongeriges manglende begrundelse ikke i sig selv er tilstrækkelig til at afvise spørgsmålet om en tidsmæssig begrænsning, skal jeg dog bemærke følgende: Selv om det som nævnt tidligere ikke altid har været indlysende, inden for hvilke begrænsninger traktatens bestemmelser om fri bevægelighed finder anvendelse på direkte beskatning, mener jeg dog, at Det Forenede Kongerige burde have været klar over risikoen for, at en ordning, som indebar, at udenlandsk indkomst blev behandlet mindre gunstigt end indenlandsk indkomst, ville blive anset for at være diskriminerende og i strid med fællesskabsretten. At det grundlæggende forbud mod forskelsbehandling kan finde anvendelse på direkte skatteforanstaltninger, burde have været klart for Det Forenede Kongerige, om ikke før så efter afsigelsen af dommen i den såkaldte »avoir fiscal«-sag, også selv om der i denne sag var tale om en anden form for forskelsbehandling som følge af sådanne foranstaltninger [99]. Derudover kan jeg ikke godtage Det Forenede Kongeriges indirekte antydning af, at Kommissionens påståede præference på det pågældende tidspunkt for godtgørelsesmetoden til lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning skulle have forledt Det Forenede Kongerige til at antage, at ordningen var i overensstemmelse med fællesskabsretten. Selv om Kommissionen måske nok generelt accepterede godtgørelsesmetoder, omfattede dens accept ikke de specifikke aspekter ved den i sagen omhandlede britiske godtgørelsesordning, som var udtryk for forskelsbehandling. Der er således ingen grund til at antage, at Det Forenede Kongerige er blevet »forledt« til at opretholde ordningen på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde, eller at Kommissionen bidrog til en sådan usikkerhed som omhandlet i det andet led af den efterprøvelse, som er beskrevet i den tidligere nævnte retspraksis.

147. Af de nævnte grunde mener jeg, at Domstolen bør afvise Det Forenede Kongeriges anmodning om en begrænsning af de tidsmæssige virkninger af den dom, den afsiger.

99 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273.

VI — Forslag til afgørelse

148. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som følger:

»— Artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser som de i sagen omhandlede, hvorefter udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, modtager fra andre hjemmehørende selskaber, er fritaget for selskabsskat, og hvorefter der skal betales selskabsskat af udbytte, som det hjemmehørende selskab modtager fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, med dobbeltbeskatningslempelse for eventuel kildeskat, som betales af udbyttet, og — på visse betingelser — for den underliggende skat, som de ikke-hjemmehørende selskaber har betalt af deres overskud i det land, hvor de er hjemmehørende.

— For så vidt som den i spørgsmål 2 og 3 omhandlede britiske ordning sikrede fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning på selskabets niveau af indenlandsk udbytte, som blev udloddet til britiske selskabsdeltagere, men ikke sikrede fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der blev udloddet af selskaber, som var hjemmehørende i andre medlemsstater, er ordningen udtryk for forskelsbehandling og i strid med artikel 43 EF og 56 EF og, hvad angår udlodninger, som omfattes af anvendelsesområdet for Rådets direktiv 90/435, med artikel 4, stk. 1, heri. Ordningen er derimod ikke i strid med dette direktivs artikel 6.

— Når der i Det Forenede Kongerige findes bestemmelser om, at hjemmehørende selskaber under visse omstændigheder kan vælge at få tilbagebetalt ACT-skat betalt af udlodninger til deres aktionærer, i det omfang de hjemmehørende selskaber modtager udlodninger fra ikke-hjemmehørende selskaber (hvorved der i denne sammenhæng også forstås selskaber, der er hjemmehørende i tredjelande), er 1) artikel 43 EF og 56 EF og artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 til hinder for, at de hjemmehørende selskaber forpligtes til at betale ACT-skat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, for så vidt som der ikke herved sikres fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte på samme måde som for indenlandsk udbytte, og 2) artikel 43 EF og 56 EF til hinder for, at de hjemmehørende selskabers aktionærer ikke sikres den samme lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning som den, de ville have fået med hensyn til et udbytte fra et hjemmehørende selskab, som ikke selv havde modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber.

— I en situation, hvor en medlemsstat har vedtaget de i spørgsmål 1 og 2 omhandlede bestemmelser inden den 31. december 1993, og efter denne dato har vedtaget de yderligere bestemmelser, der er nævnt i spørgsmål 4, og hvor sidstnævnte bestemmelser udgør en restriktion, der er forbudt efter artikel 56 EF, er der tale om en restriktion, der indgår som en del af bestemmelser, som allerede eksisterede den 31. december 1993 som omhandlet i artikel 57, stk. 1, EF.

— Når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af skatter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for skatteyderne, ligesom det herved tilkommer de nationale retter at foretage kvalifikationen af de sager, der anlægges. De nationale retter skal dog ved udøvelsen af denne kompetence sikre, at sagsøgerne har adgang til et effektivt retsmiddel med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som er den direkte følge af opkrævningen af en skat i strid med fællesskabsretten.«