FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

föredraget den 6 april 2006 [1]

I — Inledning

1. Förevarande mål har sin grund i samma lagstiftning som den som behandlas i det anhängiggjorda målet C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nedan kallat ACT-målet), [2] nämligen Förenade kungarikets system för bolagsskatt som erläggs i förskott (*advance corporation tax*) (nedan kallad ACT), som tillämpades under åren 1973 till 1999. Det målet gällde den skattemässiga behandlingen av utdelning som betalats från brittiska bolag till aktieägande bolag med hemvist i andra medlemsstater, medan förevarande förfarande om förhandsavgörande dock gäller den skattemässiga behandlingen av utdelning som tagits emot av brittiska aktieägande bolag från bolag med hemvist i andra medlemsstater och, beträffande en aspekt av det brittiska systemet som den nationella domstolen tagit upp, tredje land.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Se mitt förslag till avgörande av den 23 februari 2006 (REG 2006, s. I-0000).

II — Rättslig och ekonomisk bakgrund till begäran om förhandsavgörande

A — *Översiktlig redogörelse för beskattningen av utdelning*

2. Innan de berörda bestämmelserna i Förenade kungarikets skattesystem redovisas är det viktigt att ge en bredare bild av den ram för beskattningen av vinstutdelning från bolag (utdelningar) inom EU som utgör målets rättsliga och ekonomiska bakgrund. I princip kan beskattning av vinstutdelningen från bolag bli aktuell på två nivåer. Först sker beskattning på bolagsnivå, i form av att bolagsskatt tas ut på bolagets vinst. Uttaget av bolagsskatt i bolagsledet är gemensamt för alla medlemsstater. Därefter sker beskattning på aktieägarnivå antingen i form av att inkomstskatt påförs den utdelningen som

lämnas till aktieägaren (en metod som tillämpas i de flesta medlemsstater), och/eller så påförs källskatt på vinstutdelningen som innehålls av bolaget. [3]

3. Det faktum att beskattningen kan ske på dessa två nivåer kan dels leda till ekonomisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger, hos två olika skattesubjekt), dels till juridisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger hos samma skattesubjekt). Ekonomisk dubbelbeskattning uppkommer exempelvis när samma vinst först beskattas hos bolaget genom bolagsskatt och därefter hos aktieägaren genom inkomstskatt. Juridisk dubbelbeskattning uppstår exempelvis när en aktieägare, på samma inkomst, först påförs källskatt i en stat och därefter inkomstskatt i en annan stat.

4. Förevarande mål gäller frågan om ett system som införts i Förenade kungariket i det huvudsakliga syftet, och med det huvudsakliga resultatet, att ekonomisk dubbelbeskattning skall undanröjas för aktieägare, är förenligt med gemenskapsrätten.

5. När medlemsstaterna skall besluta om, och på vilket sätt, de vill uppnå detta mål kan de i princip välja mellan fyra system, som kan kallas "classical" ("det klassiska systemet"), "schedular" ("systemet med kategoribeskattning"), "imputation" ("imputationssystemet") eller "exemption" ("systemet med undantag från skatteplikt"). Stater som tillämpar det klassiska systemet för beskattning av utdelning har valt att inte medge undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning: bolagsskatt tas ut på bolagens vinster och utdelad vinst beskattas en gång till hos aktieägaren genom inkomstskatt. Kategoribeskattningssystemet, systemet med undantag från skatteplikt, respektive imputationssystemet, syftar däremot till att helt eller delvis undvika ekonomisk dubbelbeskattning. [4] Stater som tillämpar system med kategoribeskattning (av vilka det finns olika undertyper) väljer att ta ut bolagsskatt på företagens vinst, men utdelning beskattas som en separat inkomstkategori. Stater som tillämpar system med undantag från skatteplikt väljer att undanta utdelningen från inkomstskatt. Enligt imputationssystemet, slutligen, avräknas den bolagsskatt som bolaget betalar helt eller delvis från den inkomstskatt på utdelningen som tas ut av aktieägaren, så att den bolagsskatt på vinsten som företaget erlägger fungerar som förskottsbetalning av (en del av) denna inkomstskatt. Således får aktieägaren ett skattetillgodohavande motsva-

3 — Se dock artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25) (vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall, åtminstone om det senare innehar minst. 25% av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt).

4 — Ett viktigt skäl för den målsättningen är att undvika diskriminering av företagsfinansiering genom eget kapital jämfört med skuldfinansiering.

rande hela eller delar av den bolagsskatt som är hänförlig till den vinst ur vilken utdelningen betaladts, och sedan kan detta helt eller delvis avräknas från inkomstskatten på utdelningen.

6. Vid den i förevarande mål aktuella tiden tillämpades ett partiellt imputationssystem vid beskattningen av utdelningar i Förenade kungariket.

B — *Tillämpliga brittiska bestämmelser*

7. Från år 1965 (när bolagsskatt infördes i Förenade kungariket) till år 1973 tillämpades ett klassiskt system för beskattning av utdelning i Förenade kungariket, vilket som jag förklarat ovan inte medgav undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning. År 1973 övergick Förenade kungariket till ett partiellt imputationssystem, som medgav en partiell avräkning vid beskattningen av utdelningar, för att eliminera diskrimineringen av utdelad vinst. [5] Systemet fungerade i huvudsak såsom beskrivs nedan.

1. ACT: skattskyldighet och avräkning

8. Brittiska bolag som gjorde vissa överföringar, såsom utdelningar till sina aktieägare, var i princip skyldiga betala ACT beräknad på ett belopp som motsvarar beloppet eller värdet på den gjorda överföringen, även om de inte var skyldiga att betala brittisk bolagsskatt. [6] Summan av det överförda beloppet och ACT kallades *franked payment* (ungefär skattefri betalning). [7]

9. Den ACT som erlagts kunde upp till en viss gräns avräknas från den allmänna bolagsskatten (*mainstream corporation tax*) (nedan kallad MCT) på bolagets vinster för den aktuella räkenskapsperioden. Eftersom Förenade kungariket tillämpade ett system som medgav en möjlighet att göra partiell avräkning så att skattesatsen för brittisk bolagsskatt översteg den del av ACT som var möjlig att räkna av, var bolaget alltid skyldigt att betala en viss bolagsskatt på sin vinst. I de fall bolag beviljades skattelättnader för betalad utländsk skatt minskade detta dessutom det skattepliktiga beloppet för bolagsskatt som kunde utnyttjas för avräkning av ACT. [8] En betalad ACT som inte ännu kunnat avräknas, vanligen kallad "över-

5 — Se "Reform of Corporation Tax", en officiell rapport till det brittiska parlamentet vid övergången till systemet för partiell avräkning, punkterna 1 och 5 (Cmnd. 4955).

6 — Section 14.1 i Income and Corporation Taxes Act 1988 (nedan kallad TA), i dess dåvarande lydelse.

7 — Section 238.1 TA.

8 — Section 797.4 TA.

skjutande" ACT, kunde rullas framåt eller bakåt i tiden för avräkning mot den allmänna bolagsskatten för andra perioder. [9] Alternativt kunde ett bolag också att överlämna (det vill säga överföra) de överskjutande ACT-betalningarna till sina brittiska dotterbolag, som kunde avräkna dem från sin egen skyldighet att betala brittisk bolagsskatt. [10]

10. Ett bolag med överskjutande skattefri kapitalinkomst (*franked investment income*) (det vill säga skattefri kapitalinkomst som översteg skattefria betalningar (*franked payments*)) kunde om det hade förluster, enligt section 242 TA, räkna av dessa förluster från sin överskjutande skattefria kapitalinkomst och erhålla en kontant utbetalning på summan av det skattetillgodohavande som ingick i den överskjutande skattefria kapitalinkomsten. Den bestämmelsen upphävdes med verkan från den 2 juli 1997.

11. Brittiska koncerner kunde även välja att utnyttja ett specialarrangemang genom vilket skyldigheten att betala ACT kunde undvikas i fråga om vissa koncerninterna överföringar under förutsättning att de två bolagen gemensamt valde detta (*group income election*). [11] Detta system prövades av domstolen i målet Metallgesellschaft. [12]

2. Skyldighet att betala MCT

12. När aktieägande brittiska bolag tog emot utdelning från ett dotterbolag påfördes inte utdelningen bolagsskatt om dotterbolaget var brittiskt, trots att dotterbolaget i princip hade en skyldighet att betala bolagsskatt. [13]

13. Ett bolag med hemvist i Förenade kungariket var däremot skyldigt att betala bolagsskatt för aktieutdelning från utländska bolag. Bolaget gottskrevs emellertid betald utländsk skatt. En sådan gottskrivelse beviljades antingen ensidigt enligt nationella bestämmelser [14] eller enligt dubbelbeskattningsavtal med andra länder. [15] Enligt de ensidiga bestämmelserna föreskrevs en möjlighet för ett brittiskt bolag att från sin skyldighet att betala bolagsskatt räkna av källskatt som innehållits för utländska aktieutdelningar. I de fall ett brittiskt bolag direkt eller indirekt kontrollerade, eller utgjorde ett dotterbolag till ett bolag som direkt eller indirekt kontrollerade, minst. 10 procent av rösterna i det bolag som lämnade aktieutdelningen, utsträcktes skattelättnaden till att omfatta den underliggande utländska bolagsskatten på den vinst från vilken aktieutdelningen lämnades. Den utländska skatten var

9 — Section 239 TA.

10 — Section 240 TA.

11 — Section 247 TA.

12 — Dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s I-1727).

13 — Section 208 TA.

14 — Section 790 TA.

15 — Section 788 TA.

endast avräkningsbar upp till det belopp som motsvarade den brittiska bolagsskatten för den berörda inkomsten. Liknande bestämmelser tillämpades allmänt enligt Förenade kungarikets dubbelbeskattningsavtal med andra länder. [16]

14. För räkenskapsår som började den 3 juni 1986 och senare beviljades skattelättnader för undvikande av dubbelbeskattning före avräkningen av ACT och tidigare var fallet det omvända. Situationen före år 1986 var problematisk för brittiska bolag eftersom en skattelättnad för undvikande av dubbelbeskattning endast kunde beviljas det år som den uppstått och gick förlorad om den inte utnyttjades.

3. Skattetillgodohavande

15. Betalningen av ACT gav under vissa omständigheter upphov till ett skattetillgodohavande hos de bolag och enskilda aktieägare som erhöll utdelningen.

a) Skattetillgodohavande: aktieägande bolag

16. När aktieägande brittiska bolag tog emot utdelning från ett dotterbolag påfördes inte utdelningen bolagsskatt om dotterbolaget var brittiskt, trots att dotterbolaget i princip hade en skyldighet att betala bolagsskatt. [17] Vidare hade bolaget rätt till ett skattetillgodohavande motsvarande den ACT som dotterbolaget betalat. [18] Utdelningen och skattetillgodohavandet utgjorde tillsammans så kallad *franked investment income* (ungefär skattefri kapitalinkomst). [19] Ett brittiskt bolag var endast skyldigt att betala ACT för den del av den skattefria betalningen (*franked payments*) som överskred den skattefria kapitalinkomsten (*franked investment income*). Detta innebar att ACT endast betalades en gång i fråga om utdelningar som betalades via brittiska koncernbolag.

17. Ett brittiskt bolag som erhöll utdelning från ett utländskt bolag var dock inte

16 — Se exempelvis artikel 22 b i dubbelbeskattningsavtalet mellan Förenade kungariket och Nederländerna, som vid den berörda tiden hade följande lydelse: "där en sådan inkomst är en aktieutdelning som gjorts av ett bolag med hemvist i Nederländerna till ett bolag med hemvist i Förenade kungariket och som direkt eller indirekt kontrollerar minst en tiondel av röststyrkan i det tidigare bolaget, skall det vid beräkningen av skattelättnaden tas med i beräkningen (utöver eventuell Nederländsk skatt som betalas för utdelningen) den Nederländska skatt som betalats av det tidigare bolaget för sin vinst". Se även dubbelbeskattningsavtalen mellan Förenade kungariket och Frankrike respektive Spanien.

17 — Section 208 TA.

18 — Section 231.1 TA.

19 — Section 238.1 TA.

berättigat till ett skattetillgodohavande, och inkomsten klassificerades inte som en skattefri kapitalinkomst (*franked investment income*). När ett bolag erhöll en skattefri kapitalinkomst under ett räkenskapsår, var det endast skyldigt att betala ACT för de skattefria betalningar (*franked payments*) som översteg dess skattefria kapitalinkomst. [20]

b) Foreign income dividend-systemet (nedan kallat FID-systemet)

18. Erfarenheterna av det ovan beskrivna systemet visade att bolag som erhöll betydande utländska aktieutdelningar kunde generera överskjutande ACT, främst av två skäl. Det första var att utländska aktieutdelningar inte medförde en rätt till skattetillgodohavande som kunde utnyttjas för att minska bolagens skyldighet att betala ACT för utdelningar som de gjort och det andra att de eventuella skattelättnader som beviljades för betalad utländsk skatt minskade skyldigheten att betala bolagsskatt, från vilken ACT kunde räknas av.

19. Bestämmelser infördes med verkan från och med den 1 juli 1994 enligt vilka ett bolag med hemvist i Förenade kungariket kunde välja att en kontant aktieutdelning som det lämnade till sina aktieägare skulle betecknas som utdelning från kapitalinvesteringar i utlandet, *foreign income dividend*, nedan kallad FID. [21] Bolaget var tvunget att göra detta val senast det datum då aktieutdelningen lämnades och valet kunde inte återkallas efter detta. ACT skulle betalas för FID, men om FID motsvarade bolagets utländska vinster, kunde bolaget begära återbetalning av överskjutande ACT som uppstått med avseende på FID. Det blev möjligt att kräva återbetalning av överskjutande ACT vid samma tidpunkt som MCT skulle betalas, det vill säga nio månader efter räkenskapsårets slut, och den räknades först av från skyldigheten att betala allmän bolagsskatt för den perioden. Därefter återbetalades ett eventuellt överskott. Det faktum att ACT betalades fjorton dagar efter det kvartal inom vilket aktieutdelningen lämnats, innebar att ACT förblev utestående enligt FID-systemet mellan åtta och en halv och sjutton och en halv månad beroende på när aktieutdelningen lämnades.

20. FID utgjorde inte skattefri kapitalinkomst [22] (*franked investment income*) och en aktieägare som erhöll FID var inte berättigad till något skattetillgodohavande enligt section 231.1 TA, men en enskild som erhöll FID behandlades däremot som om han erhållit en inkomst för vilken skatt enligt en lägre skattesats utgick för det taxeringsåret. Enskilda aktieägare beviljades emellertid inte någon återbetalning av inkomstskatt som ansågs betalad, och en

20 — Section 241 TA.

21 — Section 246 A–246 Y TA.

22 — Ett aktieägande bolag kunde emellertid utnyttja FID som det erhållit för att undvika att betala skatt för FID som det hade utbetalat, så att det betalade ACT endast för den del av utbetalad FID som översteg beloppet för FID som det erhållit.

aktieägare som var undantagen från skattskyldighet, såsom en pensionsfond med hemvist i Förenade kungariket, kunde inte heller begära ett skattetillgodohavande såsom det som skulle ha betalats på en utdelning som inte klassificerats som FID.

c) Skattetillgodohavande: enskilda aktieägare

21. Brittiska enskilda aktieägare och vissa enheter såsom pensionsfonder som erhöll aktieutdelningen från ett brittiskt bolag hade rätt till ett skattetillgodohavande som var lika med den del av beloppet eller värdet av överföringen som motsvarade skattesatsen för ACT. [23] Inkomstskatt togs ut på hela utdelningen och skattetillgodohavandet. [24] Skattetillgodohavandet kunde avräknas mot deras inkomstskatt på utdelningen eller utbetalas till dem kontant om det överskred deras skattskyldighet. [25]

4. 1999 års ändringar

22. ACT-systemet avskaffades i fråga om utdelningar den 6 april 1999 eller senare. Bolag var inte längre var skyldiga att betala eller redovisa ACT för utdelningar till aktieägare och andra överföringar. Även FID-reglerna upphävdes. [26]

C — *Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser*

23. Den centrala gemenskapsrättsliga lagstiftningen i förevarande mål är moder/dotterbolagsdirektivet, som innehåller ett skatterättsligt regelverk om förhållandet mellan moder- och dotterbolag i olika medlemsstater som syftar till att underlätta grupperingar. [27] I artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet tillåts uttryckligen både metoden med undantag från beskattning och skattetillgodohavande för att undvika dubbelbeskattning, genom följande stadgande:

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

— avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

23 — Section 231.1 TA.

24 — Section 20.1 TA.

25 — Section 231.1.3 TA.

26 — Ett system för "förtäckt ACT", *shadow ACT*, infördes för att ge bolag som hade en uppskjuten överskjutande ACT tillgång till denna.

27 — Ovan fotnot 3.

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

2. Varje medlemsstat är dock bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5% av den vinst som utdelats av dotterbolaget.

3. Punkt 1 skall gälla till dess att ett gemensamt system för bolagsbeskattning trätt i kraft och börjat tillämpas.

Rådet skall vid lämplig tidpunkt anta de regler som skall tillämpas efter den dag som avses i första stycket."

24. Enligt artikel 6 i direktivet får moderbolagets medlemsstat inte ta ut källskatt på vinst som bolaget uppbär från ett dotterbolag.

III — Bakgrund och tolkningsfrågor

25. Klagandebolagen för talan i pilotmål som ingår i Franked Investment Income Group Litigation (ungefär grupptalan om skattefri kapitalinkomst) (nedan kallad grupptalan om FII). Grupptalan om FII är avgränsad genom ett beslut om grupptalan, *Group Litigation Order*, som tillämpas på alla anspråk som faller inom dess bestämda tillämpningsområde och i vilken de olika frågor som är gemensamma för talan och för vilka beslut måste fattas fastställs. Vid tidpunkten för hänskjutandet omfattade grupptalan om FII tolv företagskoncerner.

26. Klagandena är samtliga bolag med hemvist i Förenade kungariket, som ingår i en koncern under namnet BAT-koncernen.[28] De omfattar det offentligägda yttersta moderbolaget i koncernen och mellanlig-

28 — Klagandena i pilotmålet är B.A.T. Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited och British American Tobacco plc.

gande moderbolag som ägde dotterbolag med hemvist utanför Förenade kungariket.[29] Under hela den berörda tiden hade det yttersta moderbolaget och vart och ett av de mellanliggande moderbolagen ett flertal helägda dotterbolag med hemvist i de flesta av EU:s medlemsstater och EES-länderna, samt i flera tredje länder.

27. Pilotmålet gäller

1) aktieutdelningar som lämnades av dotterbolag med hemvist utanför Förenade kungariket till klagandena i pilotmålet med början det räkenskapsår som slutade den 30 september 1973 och fram till nu;

2) aktieutdelningar som lämnades från moderbolag med hemvist i Förenade kungariket till dess offentliga aktieägare under den period som började det räkenskapsår som avslutades den 30 september 1973 och som slutade under det kvartal som avslutades den 31 mars 1999;

3) ACT som betalats av klagandena i pilotmålet under den period som började det räkenskapsår som avslutades den 30 september 1973, och som slutade den 14 april 1999;

4) FID-betalningar som gjordes under den period som började den 30 september 1994 och som slutade den 30 september 1997.

28. Genom beslut av den 6 oktober 2004 har High Court (Chancery Division) hänskjutit följande tolkningsfrågor till domstolen med stöd av artikel 234 EG:

"1. Är det oförenligt med artikel 43 EG eller artikel 56 EG att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser enligt vilka aktieutdelningar som ett bolag med hemvist i den medlemsstaten (det inhemska bolaget) erhåller från andra bolag med hemvist i nämnda medlemsstat undantas från bolagsskatt och enligt vilka aktieutdelningar som inhemska bolag erhåller från bolag med hemvist i andra medlemsstater (utländska bolag) beskattas med bolagsskatt (efter beviljande av skattelättnad, för undvikande av dubbelbeskattning, för eventuell källskatt som skall betalas för aktieutdelningen och, under vissa omständigheter, för den underliggande skatt som betalats av de utländska bolagen på deras vinst i den stat där de har sitt hemvist)?

29 — De utmärkande dragen i klagandenas i pilotmålet koncernstruktur förblev visserligen oförändrade under den berörda perioden, men det yttersta moderbolaget bland bolagen i pilotmålet var inte detsamma.

2. Är det, för det fall en medlemsstat har ett system där under vissa omständigheter förskott på bolagsskatt (*advance corporation tax*, ACT) tas ut på aktieutdelningar från ett inhemskt bolag till dess aktieägare och där ett skattetillgodohavande beviljas aktieägare med hemvist i den medlemsstaten med avseende på de aktieutdelningarna, oförenligt med artikel 43 EG, artikel 56 EG eller artikel 4.1 eller artikel 6 i rådets direktiv 90/435/EEG att den medlemsstaten upprätthåller och tillämpar bestämmelser i vilka det föreskrivs att det inhemska bolaget kan lämna aktieutdelningar till sina aktieägare utan att vara skyldigt att betala ACT i den mån det har erhållit aktieutdelningar från bolag med hemvist i den medlemsstaten (antingen direkt eller indirekt genom andra bolag med hemvist i den medlemsstaten) och i vilka det inte föreskrivs att det inhemska bolaget kan lämna aktieutdelningar till sina aktieägare utan att vara skyldigt att betala ACT i den mån det erhållit aktieutdelningar från utländska bolag?

3. Är det oförenligt med de gemenskapsbestämmelser till vilka det hänvisas ovan i fråga 2, att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser i vilka det föreskrivs att skyldigheten att betala ACT kan avräknas från skyldigheten för bolaget som lämnar aktieutdelningen, och för andra bolag inom koncernen med hemvist i den medlemsstaten, att betala bolagsskatt för sin vinst i den medlemsstaten,

i) men i vilka det inte föreskrivs någon möjlighet att avräkna ACT som skall erläggas, eller någon annan jämförbar skattelättnad (såsom återbetalning av ACT) från vinst som uppkommit, antingen i den staten eller i en annan medlemsstat, hos företag i koncernen vilka inte har hemvist i den medlemsstaten och/eller,

ii) i vilka det föreskrivs att en eventuell skattelättnad för undvikande av dubbelbeskattning för ett bolag med hemvist i den medlemsstaten minskar skattskyldigheten för bolagsskatt från vilken ACT som skall erläggas kan räknas av?

4. Är det, för det fall medlemsstaten har antagit bestämmelser i vilka det under vissa omständigheter föreskrivs att inhemska bolag, om de väljer detta, kan återfå ACT som betalats för utdelning till deras aktieägare i den mån de inhemska bolagen har erhållit utdelning från utländska bolag (i detta hänseende inkluderas även bolag med hemvist i tredje länder), oförenligt med artikel 43 EG, artikel 56 EG eller artikel 4.1 eller artikel 6 i rådets direktiv 90/435/EEG att det i dessa bestämmelser:

i) föreskrivs att de inhemska bolagen först skall betala ACT och därefter återkräva den, och

ii) inte föreskrivs att aktieägare i inhemska bolag beviljas ett skattetillgodohavande som de skulle ha beviljats för en aktieutdelning från ett inhemskt bolag som inte självt erhållit aktieutdelning från ett utländskt bolag?

5. När skall, då en medlemsstat före den 31 december 1993 antog sådana bestämmelser som anges ovan i frågorna 1 och 2 och därefter antog de ytterligare bestämmelser som anges i fråga 4, och för det fall de senare bestämmelserna anses utgöra en förbjuden restriktion enligt artikel 56 EG, denna restriktion anses utgöra en ny restriktion som ännu inte förelåg den 31 december 1993?

6. För det fall någon av de bestämmelser som anges i frågorna 1–5 utgör ett åsidosättande av någon av de gemenskapsbestämmelser som nämns häri, och om det inhemska bolaget eller andra bolag inom samma koncern framför följande krav med anledning av åsidosättandet:

i) ett krav på återbetalning av bolagsskatt som uttagits utan grund under de omständigheter som anges i fråga 1;

ii) ett krav på återställande (eller ersättning för förlust) av skattelättnader som tillämpats mot bolagsskatt som uttagits utan grund under de omständigheter som anges i fråga 1;

iii) ett krav på återbetalning av (eller ersättning för) ACT som inte kunnat räknas av från bolagets skyldighet att betala bolagsskatt eller på annat sätt kunnat dras av och vilken inte skulle ha betalats (eller som skulle ha dragits av) om inte åsidosättandet ägt rum;

iv) ett krav på ersättning för inkomstförlust, när ACT har räknats av från bolagsskatt, eftersom bolaget inte har kunnat förfoga över det belopp som inbetalats mellan tidpunkten för betalningen av ACT och en sådan avräkning;

v) ett krav på återbetalning av bolagsskatt som har betalats av bolaget eller av ett annat koncernbolag när något av bolagen blivit skyldigt att betala bolagsskatt på grund av att det avstått från andra skattelättnader i syfte att låta sin ACT avräknas från skyldigheten att betala bolagsskatt (där begränsningarna för avräkning av ACT inneburit en resterande skyldighet att betala bolagsskatt);

vi) ett krav på ersättning för inkomstförlust med anledning av att bolagsskatt betalats tidigare än vad som skulle ha varit fallet, eller ett krav på skattelättnader som senare förlorats under omständigheterna som beskrivs ovan under v;

vii) ett krav från det inhemska bolaget på utbetalning av (eller ersättning för) överskjutande ACT som bolaget har överfört till ett annat bolag inom koncernen och som inte hade dragits av när det andra bolaget såldes, delades upp eller likviderades;

viii) ett krav på ersättning för inkomstförlust, när ACT har betalats men därefter återkrävts enligt bestämmelserna som beskrivs ovan i fråga 4, eftersom bolaget inte kunnat förfoga över det belopp som inbetalats mellan tidpunkten för betalningen av ACT och tidpunkten för återkravet; eller

ix) ett krav på ersättning när det inhemska bolaget valt att återkräva ACT enligt de bestämmelser som beskrivs ovan i fråga 4 och kompenserat sina aktieägare för att dessa inte haft möjlighet att erhålla skattetillgodohavande genom att öka aktieutdelningens storlek,

skall då vart och ett av de krav som angetts ovan betraktas som ett krav på återbetalning av belopp som uttagits utan grund vilka uppkommer som en följd av, och samtidigt som, åsidosättandet av de ovannämnda gemenskapsbestämmelserna, eller

ett krav på ersättning eller skadestånd på så sätt att villkoren som fastställts i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame, måste vara uppfyllda, eller

ett krav på betalning av ett belopp som motsvarar den förmån som nekats utan grund?

7. För det fall att svaret på någon del av fråga 6 är att kravet är ett krav på betalning av ett belopp som motsvarar en förmån som nekats utan grund:

i) är ett sådant krav en följd av, och ett komplement till, den rätt som föreskrivs i de ovannämnda gemenskapsbestämmelserna, eller

ii) skall de villkor för återkrav som fastställts i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame, uppfyllas eller

iii) skall några andra villkor uppfyllas?

8. Gör det någon skillnad för svaret på frågorna 6 och 7 om de krav som anges i fråga 6 enligt nationella bestämmelser framställs som återbetalningskrav eller om de framställs eller måste framställas som skadeståndskrav?

9. Vilka eventuella riktlinjer anser domstolen vara lämpliga att fastställa i förevarande fall beträffande de omständigheter som den nationella domstolen skall beakta för att avgöra om en tillräckligt klar överträdelse föreligger i den mening som avses i domen i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame, och särskilt om, med tanke på rättspraxis angående tolkningen av de berörda gemenskapsbestämmelserna, överträdelsen var ursäktlig eller huruvida det i något särskilt fall föreligger ett tillräckligt orsakssamband för att utgöra ett direkt orsakssamband i den mening som avses i den domen?"

29. Klagandena i pilotmålet, Förenade kungarikets regering, den irländska regeringen och kommissionen har i enlighet med artikel 103.4 i rättegångsreglerna inkommit med skriftliga yttranden. Muntlig förhandling hölls den 29 november 2005, varvid dessa parter yttrade sig muntligen.

IV — Bedömning

A — *Tillämpligheten av artiklarna 43 eller 56 EG: Frågorna 1–4*

30. Eftersom den nationella domstolen har hänvisat till både artikel 43 EG och 56 EG i frågorna 1–4, skall det först klargöras vilken av dessa artiklar som är tillämplig i förevarande mål. Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nedan kallat ACT-målet) [30] anser jag att den ifrågavarande brittiska lagstiftningen i princip kan omfattas av tillämpningsområdet för

30 — Ovan fotnot 2.

antingen artikel 43 EG eller 56 EG, beroende på arten av ett visst moderbolags innehav i det berörda utländska dotterbolaget. Av fast rättspraxis följer att ett bolag som är etablerat i en medlemsstat och som innehar kapital i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett "betydande inflytande över bolagets beslut" och kan "bestämma över bolagets verksamhet", utnyttjar sin etableringsrätt. [31] I fråga om brittiska moderbolag vars aktieinnehav i utländska bolag uppfyller detta kriterium, skall således den brittiska lagstiftningens förenlighet med artikel 43 EG bedömas. Det ankommer på den nationella domstolen att, efter en bedömning av klagandebolagets förhållanden, tillämpa detta kriterium i ett enskilt fall.

31. I fråga om klagandena i pilotmålet framgår tydligt av beslutet om hänskjutande att de är bolag med hemvist i Förenade kungariket (som alla ingår i BAT-gruppen), med helägda utländska dotterbolag. Pilotmålet skall således prövas med utgångspunkt från artikel 43 EG. Jag noterade i mitt förslag till avgörande i ACT-målet att även om dessa i Förenade kungariket hemmahörande bolags utövande av etableringsrätten också oundvikligen kommer att medföra kapitalrörelser från Förenade kungariket, i den mån det krävs för att bilda ett dotterbolag, så är detta enbart en indirekt konsekvens av utövandet av etableringsfriheten. Följaktligen är det i första hand artikel 43 EG som är tillämplig på dessa bolag. [32]

32. I fråga om bolag med hemvist i Förenade kungariket som har ett aktieinnehav i ett utländskt bolag, som inte medför ett "betydande inflytande" över det senare bolagets verksamhet, eller ett bestämmande inflytande över detta, skall den brittiska lagstiftningens förenlighet med artikel 56 EG bedömas. Jag noterar i det sammanhanget att den berörda brittiska lagstiftningen tveklöst avser vad som kan betecknas som "kapitalrörelser". [33]

31 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 22. Det målet gällde visserligen aktier som innehades av en medborgare i en medlemsstat, inte av ett bolag, men principen är även tillämplig på bolag med hemvist i den medlemsstaten. Se även artikel 58.2 EG, enligt vilken tillämpningen av den fria rörligheten för kapital "inte [skall] påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag".

32 — Se generaladvokaten Albers uttalande inför domen i målet Baars att "[o]m det föreligger ett direkt ingrepp i etableringsfriheten, vilket på grund av begränsningen av etablering indirekt leder till att överföringarna av kapital mellan medlemsstaterna reduceras, så skall endast bestämmelserna om etableringsfrihet tillämpas". Förslag till avgörande i målet Baars (ovan fotnot 31), punkt 22.

33 — Fördraget innehåller visserligen inte någon definition av det begreppet, men domstolen har slagit fast att även om aktieutdelning inte i sig utgör en kapitalrörelse så förutsätter den förvärv av del i nya eller befintliga företag, vilket utgör en kapitalrörelse. Dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071). Se även dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), där den frågan inte diskuterades uttryckligen.

33. Då förevarande mål är en grupptalan där de särskilda omständigheterna rörande varje klagandes aktieinnehav och dess art inte har presenterats för domstolen, är det därför i princip nödvändigt att pröva den brittiska lagstiftningens förenlighet med både artikel 43 EG och 56 EG.

34. Jag skulle vilja tillägga att även om de materiella principerna för bedömningen av om en överträdelse har ägt rum är desamma i fråga om båda artiklarna, skiljer sig det geografiska och tidsmässiga tillämpningsområdet för artikel 56 EG från det för artikel 43 EG: artikel 43 EG gäller bara inskränkningar av utövandet av etableringsfriheten mellan medlemsstater och trädde i kraft som en del av Romfördraget, medan artikel 56 EG även förbjuder inskränkningar av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstater och tredje land och trädde i kraft den 1 januari 1994 (även om principen om fri rörlighet för kapital slogs fast redan genom direktiv 88/361).[34] Dessutom är artikel 56 EG föremål för en "stilleståndsbestämmelse" — artikel 57.1 EG — när det gäller tredje länder.

35. Följaktligen kommer jag i fråga om de materiella principerna för bedömningen av förenligheten endast uttryckligen ta hänsyn till artikel 43 EG, eftersom samma principer är tillämpliga vid en prövning enligt artikel 56 EG. Jag kommer att behandla vissa aspekter rörande det tidsmässiga och geografiska tillämpningsområdet som är specifika för artikel 56 EG (som tagits upp genom fråga 5) separat.

B — *Fråga 1*

36. Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida det är oförenligt med artikel 43 EG eller artikel 56 EG att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser enligt vilka aktieutdelningar som ett bolag med hemvist i den medlemsstaten erhåller från andra bolag med hemvist i den medlemsstaten undantas från bolagsskatt och enligt vilka aktieutdelningar som inhemska bolag erhåller från bolag med hemvist i andra medlemsstater beskattas med bolagsskatt (efter beviljande av skattelättnad, för undvikande av dubbelbeskattning, för eventuell källskatt som skall betalas för aktieutdelningen och, under vissa omständigheter, för den underliggande skatt som de utländska bolagen betalat på sin vinst i den stat där de har sitt hemvist).

37. Det följer av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna inte desto mindre

34 — Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet.[35] Detta inbegriper skyldigheten att följa artikel 43 EG, som förbjuder inskränkningar för medborgare i en medlemsstat i fråga om att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag på en annan medlemsstats territorium.

38. Som jag noterade i mitt förslag till avgörande i ACT-målet,[36] åsidosätts artikel 43 EG om den berörda medlemsstaten behandlar sina skattskyldiga olika och detta inte är en direkt och logisk konsekvens av att andra skatteförpliktelser på gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsnivå kan gälla för skattskyldiga i gränsöverskridande situationer, än i rent interna situationer. Med andra ord utgör artikel 43 EG hinder för inskränkningar av etableringsfriheten som går utöver vad som är en oundviklig följd av att skattesystemen är nationella, om inte dessa inskränkningar är berättigade och står i förhållande till det åsyftade målet.[37]

39. Det innebär att för att omfattas av artikel 43 EG skall en negativ behandling i skattehänseende vara ett resultat av öppen eller dold diskriminering som följer av tillämpningen av reglerna i ett skattesystem, och inte en ren följd av olikheter mellan nationella skattesystem, fördelningen av beskattningsrätten mellan två eller flera skattesystem eller av att nationella skatteförvaltningar förekommer parallellt.[38]

40. I fråga om en medlemsstat som utövar global (hemstatsbeskattning) beskattningsrätt innebär den principen, som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i ACT-målet, att en sådan stat skall behandla i landet hemmahörande personers inkomster från utlandet i överensstämmelse med dess uppdelning av skattebasen. Om staten har delat upp skattebasen så att den inbegriper de utländska inkomsterna — som således behandlas som beskattningsbar inkomst — får den inte diskriminera mellan inkomster som har sitt ursprung i respektive utanför landet.[39] I synnerhet skall landets lagstiftning inte medföra en mindre förmånlig behandling av inkomster med utländskt ursprung än av inhemska inkomster.

41. Förevarande begäran om förhandsavgörande gäller huruvida huvudsak frågan om det är förenligt med artikel 43 EG att en medlemsstat som utövar sin beskattningsrätt

35 — Se, exempelvis, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer mot David Halsey (REG 2005, s. I-10837), punkt 29 och där citerad rättspraxis.

36 — Ovan fotnot 2.

37 — Se, för ett ingående resonemang om detta, punkterna 31–54 i mitt förslag till avgörande i ACT-målet, ovan fotnot 2.

38 — *Ibidem*, punkt 55.

39 — *Ibidem*, punkt 58.

i egenskap av hemviststat undantar inhemska inkomster från ekonomisk dubbelbeskattning med tillämpning av en metod baserad på undantag, men tillämpar en metod baserad på skattetillgodohavanden för utländska inkomster som

1) i fråga om bolag med hemvist i Förenade kungariket som kontrollerar mindre än 10 procent av rösterna i det bolag som lämnar aktieutdelningen (som jag kommer att kalla portföljinnehav), gav rätt till ett skattetillgodohavande endast för den källskatt som innehållits på utdelningen av källstaten, och

2) i fråga om bolag med hemvist i Förenade kungariket som direkt eller indirekt kontrollerade, eller som var dotterbolag till bolag som direkt eller indirekt kontrollerade, minst. 10 procent av röststyrkan i det bolag som lämnar aktieutdelningen (som jag kommer att kalla icke-portföljinnehav), gav rätt till ett skattetillgodohavande avseende den underliggande utländska bolagsskatten på den vinst ur vilken aktieutdelningen betalades.

42. I fråga om, för det första, utländska icke-portföljinnehav uppnås syftet att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, som Förenade kungariket och kommissionen noterat, genom de brittiska reglerna både i fråga om inhemska och utländska utdelningar. Det uppnås dock på olika sätt: i fråga om inhemska inkomster genom undantag från bolagsskatt på utdelningen hos aktieägaren; i fråga om utländska inkomster genom att ge rätt till ett skattetillgodohavande motsvarande det utländska bolagsskattebelopp som betalats på den vinst som låg till grund för utdelningen.

43. Valet om och på vilket sätt befrielse från ekonomisk dubbelbeskattning skall medges ankommer i princip helt på medlemsstaterna, det vill säga om man skall tillämpa det system som kallas *classical* (ingen befrielse från ekonomisk dubbelbeskattning), *schedular* (system med kategoribeskattning), *exemption* (system med undantag från skatteplikt) eller *imputation* (imputationssystem). Om de tillämpas på samma sätt på utländska och inhemska utdelningar är samtliga dessa system helt förenliga med artikel 43 EG. [40]

44. Således är det exempelvis i princip fullt möjligt att en metod för undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning som baseras på skattetillgodohavanden tillämpas på ett

40 — Se även, exempelvis, artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet (ovan fotnot 3), enligt vilken den stat där moderbolaget är hemmahörande kan välja att antingen tillämpa en metod baserad på undantag från skatt eller avräkning vid beskattningen av utdelningen.

sätt som är förenligt med artikel 43 EG. Ett exempel är domstolens avgörande i domen i målet Manninen,[41] som gällde finsk lagstiftning genom vilken Finland gav finska aktieägare rätt till ett fullt skattetillgodohavande för finsk bolagsskatt som tagits ut på vinstutdelningar, men som inte gav rätt till ett skattetillgodohavande för utländsk bolagsskatt på utländska vinstutdelningar. Domstolen slog fast att artikel 56 EG medförde en skyldighet för Finland att utvidga detta skattetillgodohavande till att avse bolagsskatt som togs ut på utdelning från en annan medlemsstat (Sverige), och noterade att när en finsk skattebetalare, enligt det finska systemet, hade investerat kapital i ett svenskt bolag kunde denne inte undgå dubbelbeskattning av den vinst som delades ut av det bolag som investeringen avsåg.[42] Genom att däremot bevilja ett skattetillgodohavande för vinst som delats ut av svenska bolag skulle dubbelbeskattningen av utdelningen undvikas på samma sätt som i fråga om inhemsk utdelning.[43]

45. Det är givetvis riktigt att Förenade kungarikets tillämpning av ett system som baseras på skattetillgodohavanden för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utländska utdelningar, i ett fall där den underliggande utländska bolagsskattesatsen som tillämpades på bolagets vinst var högre än den brittiska bolagsskattesatsen, skulle leda till ett högre skattetryck på de utländska utdelningarna än på brittiska utdelningar (eftersom Förenade kungariket endast beviljar skattetillgodohavanden upp till den brittiska bolagsskattesatsen och inte för hela den utländska bolagsskatt som betalats). Även om detta i en bemärkelse kan sägas utgöra en "inskränkning" av investeringar i utländska dotterbolag jämfört med investeringar i brittiska dotterbolag, är detta ett bra exempel på en inskränkning som är en ren följd av olikheter mellan nationella skattesystem, som inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG.[44] Även om det faktum att skattebetalare som tar emot utdelning från utlandet, när system med skattetillgodohavanden tillämpas, kan tvingas uppfylla ytterligare formkrav för att styrka det utländska bolagsskattebeloppet och komma i åtnjutande av skattetillgodohavandet, är även detta vad jag kallat en "kvasiinskränkning" som är en oundviklig följd av att skatteförvaltningarna för närvarande är nationella.[45]

46. Sammanfattningsvis är det i princip inget problem med avseende på artikel 43 EG att tillämpa ett system med skattetillgodohavanden för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning.

41 — Se fotnot 33 ovan.

42 — Domen i målet Manninen (ovan fotnot 33), punkt 36.

43 — Se domen i målet Manninen (ovan fotnot 33), punkt 48.

44 — Se mitt förslag till avgörande i ACT-målet (ovan fotnot 2), punkt 43 och följande punkter.

45 — Ibidem. Se även generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande inför domen i målet Manninen (ovan fotnot 33), punkt 74.

47. Den nu aktuella frågan är dock om artikel 43 EG tillåter en medlemsstat att tillämpa ett system baserat på undantag på inhemska utdelningar och ett system baserat på skattetillgodohavanden på utländska utdelningar. Svaret på den frågan är beroende av om denna skillnad medför att Förenade kungariket behandlar utländska utdelningar mindre förmånligt än inhemska utdelningar.

48. I det avseendet har Förenade kungariket och kommissionen gjort gällande att effekten av systemen för undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning baserade på undantag respektive skattetillgodohavanden blir exakt densamma i det nationella sammanhanget. Att införa ett system baserat på skattetillgodohavanden för inhemska inkomster skulle dock innebära en meningslös extra administrativ kostnad, medan systemet med undantag, som leder till samma resultat, är mycket enklare och mindre kostsamt att tillämpa. Likaså är effekten av systemet för inhemska utdelningar (undantag) och utländska utdelningar (skattetillgodohavande) densamma: i båda fallen undviks ekonomisk dubbelbeskattning

49. Klagandena i pilotmålet har invänt mot detta påstående. De anser att det föreligger en skillnad mellan systemen med undantag respektive skattetillgodohavanden i fall där det brittiska bolag som betalar utdelningen faktiskt, på grund av särskilda brittiska undantag och förmåner i fråga om bolagsskatten (exempelvis för investeringar i forskning och utveckling), faktiskt har betalat skatt efter en lägre nettoskattesats för bolagsskatt än den brittiska standardskattesatsen. Inom ramen för ett system med undantag "överförs" denna till det mottagande moderbolaget — således kommer den utbetalade utdelningen slutligen att ha belastats med en lägre skattesats än den normala brittiska bolagsskattesatsen. Inom ramen för ett system med skattetillgodohavanden som tillämpas i ett nationellt sammanhang kommer emellertid, när en lägre faktisk bolagsskattesats ursprungligen tillämpats på vinsten på grund av undantag och skattelättnader, denna skattesats alltid att "fyllas på" upp till den normala brittiska bolagsskattesatsen i samband med utdelningen till moderbolaget.[46] I fråga om utländska utdelningar är effekten av ett system med skattetillgodohavanden på motsvarande sätt att Förenade kungariket i samtliga fall kompletterar den faktiska utländska bolagsskatt som betalats upp till den normala brittiska skattesatsen, utan att ta hänsyn underliggande bolagsskattelättnader som beviljats dotterbolaget.

50. Således tycks Förenade kungarikets tillämpning av ett system med skattetillgodohavande för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utländska utdelningar i vissa fall leda till ett mindre förmånligt resultat än det rena undantagssystem som tillämpas på inhemska utdelningar. Medan förmåner i

46 — Se, på motsvarande sätt, hur det finska imputationssystemet tillämpades i det nationella sammanhanget så att den faktiska skatten på den utdelade vinsten kompletterades upp till 29 procent, vilket är den normala bolagsskattesatsen i Finland (varvid skillnaden debiterades det utdelande bolaget), domen i målet Manninen (ovan fotnot 33), punkt 11.

form av undantag och lättnader för underliggande bolagsskatt inom ramen för ett undantagsbaserat system kan föras vidare till det moderbolag som tar emot utdelningen, kan sådana förmåner inte föras vidare inom ramen för ett system med skattetillgodohavanden, eftersom den skatt som tas ut på utdelningen kompletteras upp till den normala brittiska bolagsskattesatsen. I sådana fall kan effekten synas bli att Förenade kungariket tillämpar en annan (lägre) skattesats på inhemska utdelningar än på utländska.

51. Ytterligare en fråga som aktualiseras är om en sådan diskriminering kan berättigas. I det avseendet har Förenade kungariket i sina yttranden gjort gällande att eventuella inskränkningar kan motiveras av hänsynstagande till skattesystemets inre sammanhang. Man har med hänvisning till domen i målet Manninen förklarat att effekten av det brittiska systemet är att ekonomisk dubbelbeskattning av utländska och inhemska utdelningar undviks. Det inre sammanhanget upprätthålls i gränsöverskridande situationer genom att det mottagande moderbolaget ges rätt till ett skattetillgodohavande för hela den utländska skatt som betalats på den vinst som låg till grund för utdelningen. Även om Förenade kungarikets argument förvisso, som jag noterat ovan, i princip visar att tillämpningen av ett system med skattetillgodohavanden i princip kan vara helt förenligt med artikel 43 EG, bidrar de faktiskt inte till att berättiga den eventuella, ovan diskuterade, skillnaden i behandling mellan utländsk och inhemsk utdelning i fråga om möjligheten att överföra förmånen av underliggande skattelättnader till det mottagande moderbolaget.

52. I avsaknad av en mekanism som gör det möjligt att beakta dessa skattelättnader på ett likartat sätt vid utländska utdelningar som vid inhemska utdelningar — och det har i förevarande mål inte gjorts gällande att en sådan finns — anser jag därför att de brittiska reglerna om beskattning av utdelningar från icke-portföljinnehav strider mot artikel 43 EG.

53. Beträffande utländska portföljinnehav, där rätt till ett skattetillgodohavande endast förelåg för den utländska källskatt som togs ut på den utländska utdelningen, förefaller de brittiska reglerna klart diskriminerande. Medan brittisk bolagsskatt inte togs ut på utdelning till ett brittiskt bolag på grund av ett portföljinnehav i ett annat brittiskt bolag, togs brittisk bolagsskatt ut på utdelning som erhölls på grund av ett sådant innehav i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, och ett skattetillgodohavande beviljades endast för den utländska källskatten, inte för den underliggande utländska bolagsskat-

ten. Med andra ord hade Förenade kungariket vid utövandet av sin behörighet valt att helt befria utdelningar från ett portföljinnehav i ett brittiskt bolag från ekonomisk dubbelbeskattning, men inte gjort detta i fråga om utdelning från ett utländskt portföljinnehav. Detta utgör utan tvekan en mindre förmånlig behandling av den utländska inkomst som omfattas av dess beskattningsrätt, än motsvarande behandling av inhemska inkomster.

54. Förenade kungariket har i sitt skriftliga yttrande försökt berättiga detta med att det skulle vara oproportionerligt dyrt och komplicerat att administrera och övervaka beviljandet av skattetillgodohavanden för utländsk underliggande skatt till mindre aktieinnehav, och att dessa svårigheter skulle leda till tidspillan och rättsosäkerhet för de skattskyldiga.

55. Jag övertygas inte av detta argument. Även om det är riktigt att det skulle innebära en extra belastning för de brittiska myndigheterna att medge skattetillgodohavanden för utdelningar från utländska portföljinnehav, så är den bördan enligt min uppfattning inte oproportionerlig i förhållande till fördelen av att de berörda brittiska aktieägande bolagen befrias från ekonomisk dubbelbeskattning. Jag vill i detta avseende hänvisa till domen i målet Manninen där domstolen slog fast att artikel 56 EG medförde en skyldighet för Finland att utvidga rätten till skattetillgodohavande till att omfatta bolagsskatt som tagits ut på utdelning från Sverige och underkände argument grundade på de potentiella svårigheterna för skattskyldiga och skatteförvaltning att inhämta nödvändig information om den bolagsskatt som betalats i en annan medlemsstat.[47] Vid beräkningen av ett skattetillgodohavande som beviljas en finsk aktieägare, som har erhållit utdelning från ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, skall, som domstolen konstaterade, hänsyn tas till den skatt som verkligen betalats av det bolaget och detta skattebelopp skall fastställas på grundval av de allmänna bestämmelser som gäller för beräkningen av beskattningsunderlaget samt bolagsskattesatsen i den senare medlemsstaten, och ”[e]ventuella svårigheter att fastställa den skatt som verkligen betalats kan inte under några omständigheter rättfärdiga en sådan begränsning av den fria rörligheten för kapital som den som de aktuella bestämmelserna ger upphov till”.[48] Exakt samma överväganden kan tillämpas i förevarande mål. Jag noterar att möjligheten att undanta denna utdelning från brittisk bolagsskatt (vilket sker i fråga om brittisk utdelning från portföljinnehav) i alla händelser står till Förenade kungarikets förfogande, om den staten skulle föredra att undvika administrativa bördor.

56. Av dessa skäl skall den första tolkningsfrågan besvaras så att det är oförenligt med

47 — Se, angående dessa argument, punkt 77 i förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott inför domen i målet Manninen, fotnot 33 ovan.

48 — Domen i målet Manninen (ovan fotnot 33), punkt 54.

artikel 43 EG eller artikel 56 EG att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser, som de som berörs i förevarande mål, enligt vilka aktieutdelningar som ett bolag med hemvist i den medlemsstaten erhåller från andra inhemska bolag undantas från bolagsskatt och enligt vilka aktieutdelningar som inhemska bolag erhåller från bolag med hemvist i andra medlemsstater beskattas med bolagsskatt, efter att ha beviljat befrielse från dubbelbeskattning för eventuell källskatt som betalats för aktieutdelningen och, under vissa omständigheter, för den underliggande skatt som betalats av de utländska bolagen på deras vinst i den stat där de har sitt hemvist.

C — *Frågorna 2 och 3*

57. Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida det, för det fall en medlemsstat har ett system där ACT under vissa omständigheter tas ut på aktieutdelningar från ett inhemskt bolag till dess aktieägare och där ett skattetillgodohavande beviljas aktieägare med hemvist i den medlemsstaten med avseende på de aktieutdelningarna, är oförenligt med artikel 43 EG, artikel 56 EG eller artikel 4.1 eller artikel 6 i direktiv 90/435 att den medlemsstaten upprätthåller och tillämpar bestämmelser i vilka det föreskrivs att det inhemska bolaget kan lämna aktieutdelningar till sina aktieägare utan att vara skyldigt att betala ACT i den mån det har erhållit aktieutdelningar från bolag med hemvist i den medlemsstaten (antingen direkt eller indirekt genom andra bolag med hemvist i den medlemsstaten) och i vilka det inte föreskrivs att det inhemska bolaget kan göra aktieutdelningar till sina aktieägare utan att vara skyldigt att betala ACT i den mån det erhållit aktieutdelningar från utländska bolag.

58. Den nationella domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida det strider mot dessa gemenskapsrättsliga bestämmelser att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser i vilka det föreskrivs att skyldigheten att betala ACT kan avräknas från skyldigheten för bolaget som gör aktieutdelningen, och för andra bolag inom koncernen med hemvist i den medlemsstaten, att betala bolagsskatt för sin vinst i den medlemsstaten men

1) i vilka det inte föreskrivs någon möjlighet att avräkna ACT som skall erläggas, eller någon annan jämförbar skattelättnad (såsom återbetalning av ACT) från vinst som uppkommit, antingen i den staten eller i en annan medlemsstat, hos företag i koncernen vilka inte har hemvist i den medlemsstaten och/eller

2) i vilka det föreskrivs att en eventuell skattelättnad för undvikande av dubbelbeskattning för ett bolag med hemvist i den medlemsstaten minskar skattskyldigheten för bolagsskatt från vilken ACT som skall erläggas kan räknas av.

59. Den andra frågan gäller således ett särdrag i det brittiska systemet i fråga som innebär att

1) brittiska aktieägande bolag som tar emot utdelning från brittiska bolag som betalat ACT vid utbetalningen av denna utdelning erhöll ett skattetillgodohavande som var lika stort som den ACT som betalats av det utbetalande bolaget, vilket innebär att ACT bara betalades en gång på utdelning som betalades via brittiska medlemmar i bolagskoncerner, och

2) brittiska aktieägande bolag som tog emot utdelning från utländska bolag inte hade rätt till ett sådant skattetillgodohavande, och således fick betala ACT på hela det utdelade beloppet. Den tredje frågan gäller det faktum att utländsk bolagsskatt som betalades på inkommande utdelningar inte kunde räknas av från skyldigheten att betala ACT, utan bara från skyldigheten att betala brittisk MCT. Eftersom inbetalad ACT i sin tur endast kunde avräknas från brittisk MCT innebar emellertid detta att bolag med betydande utländska inkomster kunde ha ACT som inte utnyttjats (det vill säga ACT som inte kunde avräknas från bolagets skyldighet att betala MCT under samma räkenskapsperiod, så kallad överskjutande ACT). Även om det fanns möjligheter att slutligen räkna av sådan överskjutande ACT (exempelvis genom att rulla den bakåt eller framåt för att avräknas från MCT för andra perioder, eller överlåta den på brittiska dotterbolag), kunde inte alla bolag utnyttja dessa bestämmelser.

60. Eftersom dessa två frågor rör vad som på det nationella planet utgör kompletterande egenskaper hos det brittiska systemet, kan den samlade effekten enligt min uppfattning bäst bedömas genom att de betraktas tillsammans.

1. Förenligheten med artikel 43 EG (och artikel 56) EG

61. Som jag påpekade ovan förhindrar artikel 43 EG Förenade kungariket, i den mån landets skattebas delats upp så att den inbegriper utländska inkomster, från att diskriminera mellan inkomster som har sitt ursprung i, respektive utanför landet.[49] Av domstolens fasta rättspraxis följer att

49 — Se mitt förslag till avgörande i ACT-målet, punkt 58.

diskriminering uppkommer när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. [50]

62. Frågan här är om Förenade kungariket, genom att ge brittiska aktieägande bolag rätt till ett skattetillgodohavande när brittisk ACT har betalats på utdelad vinst i tidigare led, och genom att föreskriva att ACT endast kan avräknas från brittisk MCT, behandlar företag som befinner sig i jämförbara situationer olika.

63. Den påstådda skillnaden i behandlig avser brittiska aktieägande bolag som tar emot utdelning på vilken ACT redan har betalats (med rätt till skattetillgodohavande avseende bolagsskatt för ACT som redan betalats på vinst och möjlighet att avräkna erlagd ACT mot skyldigheten att betala MCT), jämfört med sådana som tar emot utdelning på vilken endast utländsk bolagsskatt har betalats (utan rätt till skattetillgodohavande avseende bolagsskatt eftersom ingen ACT har betalats på vinsten och ingen möjlighet att avräkna erlagd ACT mot skyldigheten att betala utländsk bolagsskatt).

Den första frågan är därför om dessa två kategorier av bolag befinner sig i jämförbara situationer.

64. Förenade kungariket anser att så inte är fallet. Beträffande skattetillgodohavandet för bolagsskatt har Förenade kungariket påpekat att detta endast medges för utdelad vinst på vilken ACT redan betalats, och inte för utdelad vinst på vilken ACT inte betalats. Bolag som tar emot utdelning på vilken ACT har betalats och bolag som tar emot vinst på vilken ingen ACT har betalats befinner sig inte i jämförbara situationer. Det är riktigt att eftersom utländska bolag aldrig betalar ACT på utdelad vinst, ger den utdelning de utbetalar aldrig rätt till ett skattetillgodohavande avseende bolagsskatt. Det föreligger dock inte i sig ett villkor på brittisk "nationalitet" hos det utdelande bolaget för att skattetillgodohavandet skall beviljas: det enda villkoret är att ACT redan skall ha betalats på den utdelade vinsten. Förenade kungariket har i fråga om regeln att ACT endast kan avräknas från brittisk MCT förklarat att detta inte innebär en diskriminering av bolag som får utdelning från utlandet. Brittiska aktieägande bolag kan alltid avräkna ACT mot MCT på exakt samma sätt.

65. För att bemöta detta argument krävs en granskning av förhållandet mellan den

50 — Se, exempelvis, dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), punkt 26 och där citerad rättspraxis.

utländska bolagsskatt som betalades på utländska bolags vinst, allmän brittisk bolagsskatt (MCT) som betalades på brittiska vinster och ACT som betalades på utdelningar från brittiska bolag.

66. Det är i detta avseende belysande att erinra om domstolens dom i målet Metallgesellschaft [51] som gällde frågan om det brittiska system enligt vilket brittiska bolag hade möjlighet att lämna utdelning till sina moderbolag utan att betala ACT när moderbolaget hade sitt hemvist i Förenade kungariket, men inte när moderbolaget hade sitt hemvist i en annan medlemsstat (systemet för frivillig koncernbeskattning) var förenligt med gemenskapsrätten. Förenade kungarikets regering hävdade att det var berättigat att neka utländska bolag denna förmån, bland annat med hänvisning till att situationen för brittiska moderbolags brittiska dotterbolag inte var jämförbar med situationen för utländska moderbolags brittiska dotterbolag. Den påpekade särskilt att medan betalningen av ACT i det första fallet endast skjuts upp genom tillämpningen av reglerna om frivillig koncernskatt (eftersom det brittiska moderbolaget självt var skyldigt att betala ACT när det delade ut medel), skulle en rätt att tillämpa dessa regler i det senare fallet innebära att ACT inte betalades alls. [52]

67. Domstolen underkände detta argument genom följande konstaterande:

"Eftersom ACT inte utgör en skatt på utdelningar utan en betalning i förskott av bolagsskatt, är det felaktigt att anse att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket skulle kunna undgå att betala skatt i Förenade kungariket på vinster som betalats ut i form av utdelningar, om de gavs möjlighet till frivillig koncernbeskattning.

Den del av bolagsskatten som ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket inte är skyldigt att betala i förskott vid utdelning till moderbolaget enligt reglerna om frivillig koncernbeskattning skall i princip betalas när dotterbolagets MCT skall betalas. Ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat är skyldigt att i Förenade kungariket betala MCT på sina vinster på samma sätt som ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett moderbolag som också har sitt hemvist där.

...

51 — Ovan fotnot 12.

52 — Se domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkterna 46–48.

Vidare kan det inte anföras som skäl för att inte ge ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket, möjligheten att inte behöva betala ACT när det ger utdelningar till moderbolaget, att moderbolaget inte är skyldigt att betala ACT när det självt ger utdelningar, i motsats till ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket.

Anledningen till att moderbolaget med hemvist utanför Förenade kungariket inte är skyldigt att betala ACT är att det inte är skyldigt att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket, eftersom det betalar sådan skatt i etableringsstaten. Det är därför logiskt att ett bolag inte skall behöva betala i förskott en skatt som det aldrig kommer att bli skyldigt att erlägga." [53]

68. Av detta resonemang, som jag instämmer i, framgår att ACT med avseende på förevarande mål skall betraktas som en förskottsbetalning av brittisk bolagsskatt. Det är, som Förenade kungariket har påpekat, riktigt att ACT i vissa avseenden skiljer den från "allmän" bolagsskatt. Framför allt betalas ACT när och om ett bolag betalar utdelningar, den fastställs med utgångspunkt i utdelningens storlek och de undantag som är tillämpliga på MCT är inte tillämpliga på ACT. Dessa skillnader förefaller mig dock vara en logisk följd av att ACT till sin natur, och som namnet antyder, tas ut som ett förskott på "allmän" brittisk bolagsskatt (MCT). Inom det brittiska systemet kan således den ACT som betalats vid utbetalningen av utdelning avräknas från bolagets MCT på vinsten under den berörda räkenskapsperioden, dock endast upp till en viss gräns.

69. Följaktligen befinner sig ett brittiskt aktieägande bolag som tar emot utdelning på vilken ACT har betalats och sådana som tar emot utdelning på vilka endast utländsk bolagsskatt betalats i princip i jämförbara situationer. Detta följer av att utländska bolag som betalar utdelning i princip har en skyldighet att betala bolagsskatt i sina hemviststater — på samma sätt som brittiska bolag i tidigare led som lämnar utdelning i princip är skyldiga att betala brittisk bolagsskatt — inklusive ACT — på den berörda utdelningen.

70. Nästa fråga är om den berörda brittiska lagstiftningen ledde till att aktieägande bolag som tog emot utdelning från utländska bolag

53 — Se domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkterna 52, 53, 55 och 56.

behandlades mindre förmånligt än sådana som tog emot utdelning från brittiska bolag.

71. Medan de förra var skyldiga att betala ACT vid vidareutdelning av den mottagna vinsten, så var de senare faktiskt undantagna (genom att ett skattetillgodohavande medgavs) från skyldigheten att betala ACT, i den mån ACT redan hade betalats i samband med den tidigare utdelningen. Den ACT som betalats i vardera fallet kunde vidare bara avräknas mot brittisk MCT och inte mot utländsk bolagsskatt, som betalats på den vinst som låg till grund för utdelningen.

72. Enligt min uppfattning innebär detta tveklöst en mindre förmånlig behandling av utdelningar med utländskt ursprung.

73. Syftet med och resultatet av det brittiska systemet var, när det tillämpades i ett nationellt sammanhang, att den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst helt undanröjdes på bolagsnivå. På grund av att ett skattetillgodohavande beviljades behövde ACT bara betalas en gång i "utdelningskedjan". Dessutom kunde ACT som betalats under räkenskapsperioden avräknas från MCT upp till en viss gräns. ACT som inte kunde avräknas under den räkenskapsperioden (så kallad överskjutande ACT) kunde eventuellt undanröjas med hjälp av vissa andra metoder, exempelvis genom att den rullades bakåt eller framåt för avräkning mot brittisk MCT för andra perioder, eller genom överlåtelse till brittiska dotterbolag.

74. Det brittiska systemet garanterade däremot inte att den ekonomiska dubbelbeskattningen av utländska utdelningar undanröjdes helt i bolagsledet. Detta var en följd av den sammantagna resultatet av att

1) ACT togs ut till fullo på vidareutdelningen av utländsk utdelad vinst (se fråga 2 i beslutet om hänskjutande), men att

2) skyldigheten att betala ACT inte kunde avräknas mot erlagd utländsk bolagsskatt (se fråga 3 i) i beslutet om hänskjutande), och att

3) en skattelättnad för undvikande av dubbelbeskattning för bolagsskatt som redan betalats medgavs (i fråga om icke-portföljinnehav) som minskade skattskyldigheten för bolagsskatt från vilken ACT kunde räknas av (se fråga 3 ii) i beslutet om hänskjutande).

75. I den mån den ekonomiska dubbelbeskattningen inte helt undanröjdes för utländska utdelningar, på ett sätt som var likvärdigt med behandlingen av inhemska utdelningar, var det brittiska systemet således diskriminerande, försåvitt Förenade kungariket inte visar att denna olikhet i behandling var berättigad och proportionell. Domstolen har slagit fast att om en hemviststat väljer att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning till personer med hemvist i landet, skall den behandla utdelningar till landet från utländska källor på samma sätt som inhemska utdelningar, och i det avseendet beakta den utländska bolagsskatt som erlagts. [54]

76. Jag noterar att det faktum att den ekonomiska dubbelbeskattningen följer av samverkande regler innebär att det kan vara komplicerat att bedöma hur den ekonomiska dubbelbeskattning av den utländska utdelningen effektivt skulle ha kunnat undanröjas fullständigt. Den frågan aktualiseras mer direkt i frågorna 6–9 nedan. Som jag förklarar där ankommer det på den nationella domstolen att bedöma hur åsidosättandet av Förenade kungarikets skyldighet att inte diskriminera skall avhjälpas i praktiken, med hänsyn till kravet att åtgärderna på ett adekvat och effektivt sätt skall återställa den likabehandling som säkerställs genom artiklarna 43 och 56 EG.

77. Jag vill dock tillägga att så länge det är möjligt att helt undanröja ekonomisk dubbelbeskattning av utländska och inhemska utdelningar på ett likvärdigt sätt, skulle Förenade kungariket i princip ha rätt att kräva att en eventuell återstående skyldighet att betala brittisk bolagsskatt på den utländska utdelningen skall fullgöras i förskott vid vinstutdelningen (det vill säga som ACT). Det följer enligt min uppfattning av att Förenade kungariket har rätt att välja hur det egna skattesystemet skall organiseras så länge det tillämpas utan att diskriminera mellan inhemska och utländska inkomster. På samma sätt som Förenade kungariket ålägger en skyldighet att betala brittisk bolagsskatt i förskott vid utbetalningen av inhemska utdelningar, kan staten således i princip kräva att den skattskyldighet som i fråga om utländska utdelningar kvarstår efter det fullständiga undanröjandet av ekonomisk dubbelbeskattning skall fullgöras i förskott.

78. Detta påverkas inte av det brittiska argumentet att ej avräknad överskjutande

54 — Se mitt förslag till avgörande i ACT-målet (ovan fotnot 2), punkt 58 och där citerade domar, särskilt domarna i målen Manninen (ovan fotnot 33) och Verkooijen (ovan fotnot 33), samt dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063).

ACT även kan uppkomma i inhemska situationer, nämligen när den ACT som betalats av en brittisk aktieägare överskrider dennes skyldighet att betala brittisk MCT (exempelvis när ett brittiskt bolag har beviljats betydande undantag och lättnader avseende skyldigheten att betala brittisk MCT). I en sådan situation har det brittiska systemet ändå som målsättning att helt undanröja den ekonomiska dubbelbeskattningen av inhemska utdelningar.

79. Jag kan inte heller godta Förenade kungarikets regerings argument att eventuella skillnader i behandling mellan aktieägare som tar emot utländska och inhemska utdelningar är berättigad med hänsyn till behovet av att bevara det inre sammanhanget i det brittiska skattesystemet. Den brittiska regeringen har gjort gällande att den motiveringen är godtagbar därför att det föreligger ett direkt samband mellan den skattemässiga förmån som medges ett brittiskt aktieägande bolag (förmånen av ett skattetillgodohavande för ACT som redan betalats på utdelningar) och en kompenserande skattskyldighet (det utdelande bolagets skyldighet att betala ACT på utdelningen). Som nämnts är dock utländska utdelande bolag — som visserligen inte är skyldiga att betala brittisk ACT — skyldiga att betala utländsk bolagsskatt på den vinst ur vilken utdelningen betalats. På samma sätt som den ekonomiska dubbelbeskattningen undanröjs på brittiska utdelningar, skall den undanröjas för utländska utdelningar. Argumentet skall av detta skäl underkännas. [55]

2. Förenligheten med moder/dotterbolagsdirektivet

80. Den nationella domstolen har också frågat om de bestämmelser genom vilka skattetillgodohavandet begränsas till aktieägande bolag som tar emot utdelning på vilken ACT redan har betalats, och begränsar möjligheten att avräkna ACT till avräkning mot brittisk MCT, strider mot artiklarna 4.1 eller 6 i moder/dotterbolagsdirektivet, som återges i sin helhet ovan.

55 — Jag vill, som en utvikning, nämna att när det brittiska systemet hade resulterat i överskjutande ACT var en möjlighet att "utnyttja" densamma att överlåta det överskjutande skattetillgodohavandet för ACT till brittiskt dotterbolag (som kunde avräkna det från sin egen skyldighet att betala brittisk MCT). Som kommissionen påpekat förefaller den restriktion som denna avräkningsmöjlighet för brittiska dotterbolag per definition innebär diskriminerande: i den mån utländska dotterbolag var skyldiga att betala brittisk MCT ser jag inget som talar mot att de på samma sätt skulle ha rätt att "utnyttja" sitt moderbolags överskjutande ACT. Eftersom den bestämmelsens förenlighet med gemenskapsrätten inte uttryckligen tagits upp av den nationella domstolen i beslutet om hänskjutande är det dock inte nödvändigt att diskutera frågan närmare.

81. Det bör först påpekas att denna fråga endast gäller utdelningar som omfattas av moder/dotterbolagdirektivets materiella och tidsmässiga tillämpningsområde, det vill säga utdelningar mellan ett dotterbolag och ett moderbolag enligt direktivets definition, som lämnats efter den 1 januari 1992.

82. I artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet föreskrivs i huvudsak att när ett moderbolag tar emot utdelning från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat skall den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta utdelningen eller medge avräkning för bolagsskatt (och i tillämpliga fall källskatt) som redan betalats på vinsten i den stat där dotterbolaget är hemmahörande.

83. Som jag ser det aktualiserar bedömningen av den brittiska lagstiftningens förenlighet med denna bestämmelse i fråga om utdelningar som omfattas av det materiella tillämpningsområdet för moder/dotterbolagsdirektivet, [56] i huvudsak samma frågor som de jag behandlat strax ovan i samband med artiklarna 43 och 56 EG. Jag vill dock erinra om att den skyldighet som åligger Förenade kungariket enligt artikel 4.1 är mer begränsad än den som följer av artiklarna 43 och 56 EG. Medan den senare medför en skyldighet att inte diskriminera mellan utländska och inhemska inkomster, kräver den förstnämnda endast att moderbolagets stat skall avräkna bolagsskatt som redan betalats på lämnade utdelningar, upp till en gräns motsvarande beloppet av den nationella bolagsskatten, eller undanta denna utdelning från beskattning.

84. Eftersom Förenade kungariket i förevarande mål har valt att undvika dubbelbeskattning genom att ge rätt till ett skattetillgodohavande föreligger enligt artikel 4.1 en skyldighet att medge avräkning för utländsk bolagsskatt som betalats av utländska dotterbolag på vinst som delats ut till dess brittiska moderbolag med högst ett belopp som motsvarar den inhemska skatten. Eftersom ACT, av de skäl jag angav ovan, med avseende på förevarande mål skall betraktas som en förskottsbetalning av brittisk bolagsskatt (även om den tas ut vid och i händelse av en vinstutdelning), skall den tillsammans med skyldigheten att betala brittisk MCT anses utgöra den brittiska skatt som "motsvarar" den utländsk erlagd skatt i den mening som avses i artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet. Enligt min uppfattning består kärnan i den skyldighet som anges i artikeln i att garantera att ekonomisk dubbelbeskattning inte uppkommer i moderbolagets stat sedan bolagsskatt och, i tillämpliga fall, källskatt betalats på den vinst som delas ut av ett dotterbolag i dotterbo-

56 — Nämligen moderbolag som innehar andelar motsvarande minst. 25 procent av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat, när båda bolagen uppfyller de villkor som anges i artikel 2 i direktivet (se artikel 3 i direktivet).

lagets stat. Den skyldighet som Förenade kungariket således åläggs genom denna artikel är, liksom i fråga om artikel 43 EG och 56 EG, att säkerställa att ekonomisk dubbelbeskattning av sådan utdelad vinst undanröjs. Den tolkningen överensstämmer med ändamålet med direktivet, nämligen att "skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt" skall införas för grupper av bolag. [57]

85. Mot detta har Förenade kungarikets regering invänt att artikel 4.1 endast avser skatt som tas ut på utdelning som ett moderbolag erhåller från sitt dotterbolag, och inte en sådan skatt som ACT, som endast påförs om och när en utdelning lämnas och således inte kan sägas utgöra en skatt på vinster som delas ut av dotterbolaget. Jag kan inte godta detta argument som även detta grundas på en hänvisning till syftet med artikel 4.1, nämligen att undvika dubbelbeskattning i moderbolagets hemviststat. Den restriktiva tolkning av artikeln som förordas av Förenade kungarikets regering skulle göra det svårare att uppnå detta syfte, om den tillämpas på förevarande situation.

86. I den mån det brittiska systemet inte medgav avräkning för utländsk bolagsskatt som redan betalats på inkommande utdelningar från utländska dotterbolag, såväl mot brittisk MCT som mot erlagd ACT, åsidosattes alltså artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet.

87. Den nationella domstolen har även ställt en fråga angående förenligheten med artikel 6 i moder/dotterbolagsdirektivet, enligt vilken ett moderbolags medlemsstat inte får ta ut källskatt på vinst som bolaget uppbär från ett dotterbolag.

88. För att besvara den frågan är det nödvändigt att erinra om definitionen av uttrycket "källskatt" i moder/dotterbolagsdirektivet. I det avseendet har domstolen slagit fast att begreppet källskatt inte bara avser vissa bestämda typer av nationella skatter: "det ankommer på domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga". [58] Mot bakgrund av artikel 5.1 i moder/dotterbolagsdirektivet (förbud mot källskatt i dotterbolagets stat på vinstutdelning till

57 — Se skälen till moder/dotterbolagsdirektivet.

58 — Dom av den 25 september 2003 i mål C-58/01, Océ van der Grinten (REG 2003, s. I-9089), punkt 46, av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe (REG 2000, s. I-4243), punkt 22, av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaiki Zithopiia (REG 2001, s. I-6797), punkterna 26 och 27.

moderbolag i en annan medlemsstat), har domstolen slagit fast att: "en inkomstskatt som tas ut i den stat där vinstutdelningen sker och som aktualiseras till följd av betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper, när skatteunderlaget utgörs av inkomsten från dessa värdepapper och det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig, utgör en källskatt på vinstutdelning i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet." [59]

89. Om dessa kriterier tillämpas på artikel 6 i moder/dotterbolagsdirektivet (det vill säga angående den skyldighet som åligger moderbolagets hemviststat), skall en skatt som påförs av moderbolagets hemviststat anses vara en källskatt om

1) den händelse som utlöser skatten är mottagandet av utdelning eller varje annan inkomst från aktier,

2) skatteunderlaget utgörs av inkomsten från dessa aktier och

3) den skattskyldige är innehavaren av aktierna.

90. En tillämpning av dessa kriterier på uttaget av ACT visar som jag ser det att ACT inte kan betraktas som en källskatt i den mening som avses i artikel 6 i moder/dotterbolagsdirektivet. Som Förenade kungarikets regering har påpekat i sitt yttrande tas ACT inte ut när dotterbolaget tar emot utdelning från ett moderbolag, utan snarare när moderbolaget vidareutdelar utdelningen till sina aktieägare, det vill säga när utdelningen utbetalas i ett annat "senare" led. Den händelse som utlöser uttaget av ACT är således inte sådan att ACT kan omfattas av definitionen av källskatt. [60]

91. De berörda brittiska bestämmelserna strider av detta skäl enligt min uppfattning inte mot artikel 6 i moder/dotterbolagsdirektivet.

3. Svar på frågorna 2 och 3

92. Av ovan angivna skäl anser jag att i den mån det brittiska system som beskrivs i frågorna 2 och 3 i bolagsledet säkerställer ett

59 — Domen i målet Océ van der Grinten (ovan fotnot 58), punkt 47, i målet Epson Europe (ovan fotnot 58), punkt 23 och i målet Athinaiki Zithopiia (ovan fotnot 58), punkterna 28 och 29.

60 — Jag vill påpeka att förevarande situation inte omfattas av de principer som anges i artikel 7.1 i moder/dotterbolagsdirektivet, där det anges att termen "källskatt" inte omfattar den förskottsbetalning av bolagsskatt som görs till den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande i samband med utdelning till moderbolaget. ACT tas helt uppenbart ut av moderbolagets medlemsstat, inte av dotterbolagets.

fullständigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning på bolagsnivå av inhemska utdelningar till brittiska aktieägande bolag, men inte säkerställer sådant fullständigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar från bolag med hemvist i andra medlemsstater, är detta diskriminerande och strider mot artiklarna 43 och 56 EG och, i fråga om utdelningar som omfattas av dess tillämpningsområde, artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet. Systemet strider dock inte mot artikel 6 i det direktivet.

D — *Fråga 4*

93. Den nationella domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida det, för det fall Förenade kungariket har antagit bestämmelser i vilka det under vissa omständigheter föreskrivs att brittiska bolag, om de väljer detta, kan återfå ACT som betalats för utdelning till deras aktieägare i den mån de brittiska bolagen har erhållit utdelning från utländska bolag (i detta hänseende inkluderas även bolag med hemvist i tredje länder), är oförenligt med artikel 43 EG eller artikel 56 EG, eller artikel 4.1 eller artikel 6 i rådets direktiv 90/435/EEG att det i dessa bestämmelser

1) föreskrivs att de brittiska bolagen först skall betala ACT och därefter återkräva den, och

2) inte föreskrivs att aktieägare i de brittiska bolagen beviljas ett skattetillgodohavande som de skulle ha beviljats för en aktieutdelning från ett brittiskt bolag som inte självt erhållit aktieutdelning från ett bolag i utlandet.

94. Frågan är om det så kallade Foreign Income Dividendsystemet (nedan kallat FID-systemet) som infördes i Förenade kungariket med verkan från den 1 juli 1994 är förenligt med de ovannämnda gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Som jag förklarat ovan innebar detta system att ett brittiskt bolag hade möjlighet att före en kontant aktieutdelning till aktieägarna välja att denna skulle betecknas som utdelning från kapitalinvesteringar i utlandet. ACT skulle betalas för FID, men om FID motsvarade bolagets utländska vinster, kunde bolaget begära återbetalning av överskjutande ACT som uppstått med avseende på FID. Denna överskjutande ACT återbetalades vid samma tidpunkt som MCT skulle betalas, det vill säga nio månader efter räkenskapsårets slut, efter avräkning mot en eventuell skyldighet att betala MCT för perioden. En aktieägare som erhöll FID var inte berättigad till något skattetillgodohavande enligt section 231.1 TA, men en enskild som erhöll FID behandlades däremot som om han erhållit en inkomst för vilken skatt enligt en lägre skattesats utgick för det taxeringsåret. Dessa aktieägare beviljades

emellertid inte någon återbetalning av inkomstskatt som ansågs betalad, och en aktieägare som var undantagen från skattskyldighet kunde inte heller begära ett sådant skattetillgodohavande som det som skulle ha betalats på en utdelning som inte klassificerats som FID.

95. Den skyldighet som åligger Förenade kungariket enligt artiklarna 43 och 56 vid tillämpningen av FID-systemet var exakt densamma som den jag beskrev i samband med frågorna 2 och 3 ovan, nämligen en skyldighet att säkerställa likvärdig och fullständig befrielse från ekonomisk dubbelbeskattning för utländska respektive inhemska utdelningar.

96. När det gäller den aspekt av FID-systemet som tagits upp i den första delen av den fjärde frågan — nämligen skyldigheten för brittiska bolag som tar emot utländska utdelningar att betala ACT vid en vidareutdelning för att därefter återkräva den — stred alltså denna skyldighet mot artiklarna 43 och 56 i den mån ACT ledde till ekonomisk dubbelbeskattning av dessa utländska vinstutdelningar. Det faktum att brittiska bolag därefter kunde återkräva den ACT som betalats är givetvis inget försvar i detta avseende. Analogt med domstolens konstaterande i domen i målet Metallgesellschaft [61] utgör den skada i likviditetshänseende som drabbar dessa bolag under perioden fram till återkravet, i icke-diskrimineringsprincipens mening, en mindre förmånlig behandling. [62]

97. Den andra delen av fråga 4 gäller den aspekt av FID-systemet som innebar att om brittiska bolag tog emot utdelning från utländska bolag, så gavs aktieägare (i senare led) i dessa brittiska bolag inte rätt till ett skattetillgodohavande som de skulle ha haft rätt till avseende utdelning från ett brittiskt bolag som själv inte tagit emot utdelning från utländska bolag.

98. Om Förenade kungariket valde att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning genom att bevilja ett skattetillgodohavande baserat på imputationssystemet i fråga om brittiska utdelningar, föreligger i det avseendet en skyldighet enligt artiklarna 43 och 56 att undanröja dubbelbeskattning av utländska utdelningar på ett likvärdigt sätt. [63]

61 — Ovan fotnot 12.

62 — Se domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkt 44.

63 — Se domen i målet Manninen, ovan fotnot 33.

99. Beträffande det argument som framförts av Förenade kungarikets regering att aktieägare i brittiska bolag som tar emot FID, enligt FID-systemet faktiskt kunde undvika dubbelbeskattning eftersom de behandlades som om de hade tagit emot en inkomst för vilken skatt enligt den lägre skattesatsen utgått det taxeringsåret, vill jag påpeka att det ankommer på den nationella domstolen att i det enskilda fallet bedöma om denna behandling faktiskt hade till följd att dubbelbeskattning undanröjdes på ett sätt som var likvärdigt med behandlingen av inhemska utdelningar.

100. I den mån FID-systemet inte resulterade i ett likvärdigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning för brittiska bolag som tog emot FID som för dem som tog emot inhemska utdelningar, strider detta mot artiklarna 43 EG och 56 EG, om det inte kan berättigas.

101. Förenade kungarikets regering har till sitt försvar för det första förklarat att det faktum att FID-systemet var ett helt frivilligt system medför att det inte kan utgöra en inskränkning av någon parts etableringsfrihet eller fria rörlighet för kapital: de underliggande brittiska skattereglerna (som behandlas i frågorna 2 och 3 ovan) förblev gällande under hela den berörda tiden. I den mån dessa underliggande skatteregler även de var diskriminerande och stred mot artiklarna 43 EG och 56 EG leder detta argument uppenbarligen tanken fel. Det var inte i något av fallen möjligt för brittiska bolag med utländska aktieägare att undgå diskriminerande behandling av sin utländska inkomst, jämfört med den inhemska inkomsten.

102. Förenade kungarikets regering har för det andra förklarat att ett utländskt dotterbolag som inte ålagts att betala ACT på utdelningen under alla omständigheter har möjlighet att betala högre utdelning till sitt brittiska moderbolag, än vad som är möjligt för ett brittiskt dotterbolag som måste betala ACT på sin utdelning. Inte heller detta tar någon hänsyn till att även om ett utländskt dotterbolag inte är skyldigt att betala ACT, så har det ändå betalat utländsk bolagsskatt vilket, som jag påpekade ovan, försätter moderbolag som tar emot utländska respektive inhemska utdelningar i jämförbara situationer.

103. Slutligen har Förenade kungarikets regering, liksom beträffande fråga 2 ovan, förklarat att FID-systemet kan berättigas med hänvisning till behovet av att bevara det inre sammanhanget i det brittiska skattesystemet samt att säkerställa en effektiv skattekontroll, särskilt i förhållande till tredje land. I fråga om gemenskapsinterna inskränkningar innebär dessa argument, i den mån de är underbyggda, en upprepning av de argument som behandlades i samband

med fråga 2 och de skall underkännas av samma skäl. Frågan om argumenten kan tillmätas större betydelse i fråga om inskränkningar gentemot "tredje land" har tagits upp inom ramen för fråga 5, och jag kommer därför att kort behandla den där.

104. En separat fråga är om de enda som potentiellt har möjlighet att framställa krav avseende den genom överträdelsen uppkomna skadan är aktieägarna själva, och inte det utdelande brittiska bolaget. Klagandena i pilotmålet har i detta avseende hävdat att moderbolag som betalar utdelning ur utländska inkomster föranleddes av FID-systemet att öka utdelningen till aktieägarna för att dela ut ett likvärdigt belopp som moderbolag som betalar utdelning ur inhemska inkomster. Jag behandlar den aspekten under fråga 6, som gäller lämpliga sanktioner i händelse av en överträdelse.

105. Den nationella domstolen har även frågat om de två aspekter av FID-systemet som den beskrivit — skyldigheten för brittiska bolag som vidareutdelar utländsk utdelning att betala ACT (fråga 4 i)) och underlåtenheten att ge aktieägare i senare led rätt till ett skattetillgodohavande baserat på imputationssystemet (fråga 4 ii)) är förenliga med artiklarna 4.1 och 6 i moder/dotterbolagsdirektivet. Artikel 4.1 medför, som jag förklarat ovan i samband med fråga 2 och 3, en skyldighet att helt undanröja ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar som omfattas av dess materiella och tidsmässiga tillämpningsområde, och detta skall ske hos det mottagande aktieägande bolaget. Bedömningen inom ramen för fråga 4 i) (skyldighet att betala ACT) är i det avseendet densamma som enligt artiklarna 43 EG och 56 EG. Fråga 4 ii) (beviljande av ett skattetillgodohavande baserat på imputationssystemet) gäller dock olika behandling på den nivå som avser det mottagande bolagets aktieägare, inte det mottagande bolaget i sig. Jag anser därför inte att en sådan inskränkning omfattas av tillämpningsområdet för artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet. Av likartade skäl som de jag redovisade ovan i samband med fråga 2 och 3 utgör inte heller någon av de aspekter som tagits upp i fråga 4, enligt min uppfattning, ett åsidosättande av artikel 6 i moder/dotterbolagsdirektivet.

106. Den fjärde frågan skall således besvaras så att det, för det fall Förenade kungariket har antagit bestämmelser i vilka det under vissa omständigheter föreskrivs att brittiska bolag, om de väljer detta, kan återföra ACT som betalats för utdelning till deras aktieägare i den mån de brittiska bolagen har erhållit utdelning från utländska bolag (i detta hänseende inkluderas även bolag med hemvist i tredje länder), 1) strider det mot artiklarna 43 EG och 56 EG, samt artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet, att ålägga ett brittiskt bolag att betala ACT och därefter återkräva den, eftersom detta inte säkerställer ett fullständigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning som är likvärdigt

med det undanröjande som sker i fråga om inhemska utdelningar, och 2) det strider också mot artiklarna 43 och 56 EG att inte erbjuda aktieägare i bolag med hemvist i landet ett likvärdigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning som det som de skulle ha haft rätt till avseende utdelning från ett bolag med hemvist i landet som själv inte tagit emot utdelning från ett bolag med hemvist utanför landet.

E — *Fråga 5*

107. Den nationella domstolen har ställt sin femte fråga för att få klarhet i under vilka omständigheter — när en medlemsstat före den 31 december 1993 antog sådana bestämmelser som anges ovan i frågorna 1 och 2 och därefter antog de ytterligare bestämmelser som anges i fråga 4, och för det fall de senare bestämmelserna anses utgöra en restriktion som är förbjuden enligt artikel 56 EG — denna restriktion skall anses utgöra en ny restriktion som inte redan förelåg den 31 december 1993.

108. Den nationella domstolen har ställt denna fråga mot bakgrund av artikel 57.1 EG, enligt vilken förbudet mot inskränkningar av den fria rörligheten för kapital i artikel 56 EG inte skall "påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader". Frågan gäller således i huvudsak om, för det fall de åtgärder som beskrivs i fråga 4 omfattas av förbudet i artikel 56 EG, detta förbud inbegriper inskränkningar av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredje land. [64]

109. Den först frågan är huruvida FID-reglerna, som trädde i kraft den 1 juli 1994, kan anses utgöra en del av begränsningar som var "i kraft" den 31 december 1994.

110. I det avseendet har både klagandena i pilotmålet och Förenade kungarikets regering helt befogat hänvisat till domstolens

64 — Jag noterar att fråga 1–3, såsom de formulerats av den nationella domstolen, uttryckligen endast avser inskränkningar inom gemenskapen, eftersom de gäller inskränkningar som redan var i kraft den 31 december 1993 i den mening som avses i artikel 57.1 EG.

dom i målet Konle mot Österrike.[65] Det målet gällde tolkningen av en undantagsbestämmelse för Österrike i akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen,[66] som under en viss period ger landet rätt att behålla sin befintliga lagstiftning om (förhandstillstånd i fråga om) fritidsbostäder. Domstolen konstaterade inledningsvis att medan bedömningen av innehållet i den befintliga nationella lagstiftningen dagen för Österrikes anslutning ankommer på den nationella domstolen, skall dock EG-domstolen tillhandahålla de tolkningsdata som behövs för bedömningen av det gemenskapsrättsliga begreppet "befintlig lagstiftning".[67] Domstolen tillade därefter:

"Alla bestämmelser som antagits efter dagen för anslutningen är, inte enbart av denna anledning, automatiskt uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom [undantagsbestämmelsen i anslutningsakten]. En bestämmelse omfattas således av undantaget om den i huvudsak är identisk med tidigare lagstiftning eller om den enbart inskränker eller avskaffar ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning. En lagstiftning som grundas på andra tankegångar än de som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebär att nya förfaranden införs kan däremot inte jämställas med den befintliga lagstiftningen vid tidpunkten för anslutningen."[68]

111. Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande inför domen i målet Ospelt följer även av artikel 57.1 EG att medlemsstaterna är behöriga att anpassa befintlig lagstiftning utan att ändra det rådande rättsläget.[69]

112. Inom ramen för förevarande mål förefaller det mig, mot bakgrund av den beskrivning som lämnats i beslutet om hänskjutande, att syftet med och verkan av införandet av FID-systemet faktiskt var att minska (om än inte undanröja) de befintliga hindren för utövningen av de friheter som tillerkänns genom artiklarna 43 och 56 EG, nämligen underlåtenheten att till fullo undanröja den ekonomiska dubbeldeskattningen av utländska utdelningar. Det befintliga ACT-systemet avskaffades i själva verket inte i fråga om utländska utdelningar när FID-förändringarna genomfördes, utan förblev ett alternativ för bolag som omfattades av tillämpningsområdet för dessa. Tilläggas kan att en tolkning av artikel 57.1 EG som

65 — Dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle mot Österrike (REG 1999, s. I-3099).

66 — EGT C 241, 1994, s. 21

67 — *Ibidem*, punkt 27.

68 — *Ibidem*, punkterna 52 och 53. Se även dom av den 15 maj 2003 i mål C-300/01, Salzmann (REG 2003, s. I-4899) och mitt förslag till avgörande inför dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt (REG 2003, s. I-9743), punkt 52.

69 — Domen i målet Ospelt (ovan fotnot 68), punkt 53.

innebär att lagstiftning som syftar till att minska befintliga inskränkningar inkluderas är fullständigt logisk. Om man inte gör en sådan tolkning skulle medlemsstaterna lockas att bibehålla befintliga inskränkningar, hellre än att helt eller delvis försöka minska dem.

113. Även om den slutliga bedömningen av FID-systemets innehåll, syfte och verkan ankommer på den nationella domstolen anser jag följaktligen, med utgångspunkt från de uppgifter som lämnats, att systemet utgör en del av de inskränkningar som förelåg den 31 december 1993, i den mening som avses i artikel 57.1 EG.

114. Den andra frågan är huruvida FID-systemet omfattas av det materiella tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG.

115. Klagandena i pilotmålet har hävdat att systemet inte omfattas av det materiella tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG, som begränsas till fri rörlighet för kapital till eller från tredje land som inbegriper "[direkt] investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader".

116. Klagandena i pilotmålet har förklarat att begreppet "investeringar" skall tolkas restriktivt och inte omfatta betalningar som följer av en sådan investering. Jag delar inte den uppfattningen. Som domstolen har konstaterat kan diskriminering vid beskattningen av inhemska och utländska utdelningar göra det mindre attraktivt att investera i aktier i bolag med hemvist i andra medlemsstater och skall därför anses utgöra en inskränkning av den fria rörligheten för kapital. [70]

117. Klagandena i pilotmålet har vidare gjort gällande att begreppet "direktinvesteringar" i det avseendet inte skall utvidgas till mindre andelar (exempelvis portföljinnehav) som brittiska bolag innehar utomlands. Det är i detta avseende riktigt att artikel 57.1, som utgör ett undantag från artikel 56 EG, skall tolkas restriktivt. [71] Enligt min uppfattning skall begreppet direktinvesteringar tolkas i enlighet med den vägledning som lämnas i bilaga I till direktiv 88/361, som innehåller en nomenklatur för de kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1. Under rubrik 1 i bilagan behandlas "Direkta investeringar" och den för förevarande ändamål viktigaste posten i den kategorin är underrubrik 2: "Förvärv av del i nya eller befintliga företag i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer." Direktivets förklaringar ger ytterligare vägledning angående vad som avses med "direkta investeringar", nämligen "investeringar av alla slag som görs

70 — Se domen i målet Manninen (ovan fotnot 33), punkterna 22–24 och förslaget till avgörande av generaladvokaten Kokott i samma mål, punkterna 27–33.

71 — Se mitt förslag till avgörande inför domen i målet Ospelt, ovan fotnot 68.

av fysiska personer eller av handels- eller industriföretag eller finansiella företag och som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet. Detta begrepp skall således förstås i vidaste bemärkelse."

118. Förklaringarna lyder fortsättningsvis "[i] fråga om de företag som nämns under I-2 i nomenklaturen och som är aktiebolag föreligger delägande genom direkt investering, då den aktiepost som innehas av en fysisk person, något annat företag eller någon annan aktieägare gör det möjligt för innehavaren att, i enlighet med nationell lagstiftning om aktiebolag eller på annan grund, effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget."

119. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om den investering som ett brittiskt bolag har gjort i ett bolag med hemvist i ett tredje land i ett visst fall har till syfte att upprätta "varaktiga och direkta relationer" med det senare bolaget och göra det möjligt för det brittiska bolaget att "effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget". Jag vill dock framhålla att detta är en klart lägre tröskel än det test avseende "betydande inflytande" som jag hänvisade till i samband med distinktionen mellan tillämpningsområdet för artiklarna 43 och 56 EG i avsnitt IV A ovan.

120. Förbudet i artikel 56 EG skall således endast tillämpas om ett brittiskt bolags innehav i ett tredje land inte var sådant att det medgav effektiv medverkan.

121. Detta aktualiserar i sin tur frågan om samma överväganden, till skillnad från vad som gäller vid kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land, är tillämpliga vid bedömningen av artikel 56 EG i fråga om kapitalrörelser inom gemenskapen. Det framgår i detta avseende tydligt av ordalydelsen i artikel 56.1 EG att inskränkningar av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstater och tredje land i princip är förbjudna. Jag anser dock att vid bedömningen av om sådana inskränkningar är berättigade (antingen enligt artikel 58.1 eller enligt diskrimineringsbedömningen i artikel 56 EG), kan andra hänsynstaganden vara aktuella än i fråga om rent gemenskapsinterna inskränkningar. Som jag tidigare påpekat i mitt förslag till avgörande inför domen i målet Ospelt skall den särskilda kontext som gäller för fri rörlighet för kapital inom gemenskapen anses som en nödvändig för-

utsättning för Ekonomiska och monetära unionen.[72] Som jag konstaterade där medför det faktum att den monetära politiken, när Ekonomiska och monetära unionen är fullbordad, beslutas av Europeiska centralbanken att fullständig likformighet förutsätts gälla i fråga om betalningar och kapitalrörelser. Detta gäller inte i fråga om kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredje land, även om kapitalrörelser i hög grad har liberaliserats på internationell nivå.[73] Följaktligen utesluter jag inte att en medlemsstat kan visa att en inskränkning av kapitalrörelserna med tredje länder på en viss grund är berättigad, under omständigheter där denna grund inte skulle utgöra ett giltigt berättigande av en inskränkning i fråga om rent gemenskapsinterna kapitalrörelser.

122. Som jag påpekat ovan har Förenade kungarikets regering emellertid inte i förevarande mål framfört något underbyggt argument för varför vissa överväganden gör sig gällande för att berättiga de inskränkningar som med avseende på tredje land följer av FID-systemet. Dess argument angående systemets berättigande gäller främst skattesystemets inre sammanhang, och den har förklarat att "utflödet av intäkter" från gemenskapen är ett större bekymmer vid kapitalrörelser med tredje land, än i gemenskapsinterna situationer. Jag anser dock inte att detta abstrakta argument är tillräckligt för att visa att de inskränkningar som följer av FID-systemet med avseende på utdelningar från tredje land var berättigade i det specifika fallet.

123. Med hänvisning till mitt svar angående tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG i förevarande mål, anser jag i alla händelser inte att det är nödvändigt att ge ett slutgiltigt svar på denna fråga.

124. Jag anser därför att den femte frågan skall besvaras så, att när en medlemsstat före den 31 december 1993 antog sådana bestämmelser som anges i frågorna 1 och 2 ovan och därefter antog de ytterligare bestämmelser som anges i fråga 4, och för det fall de senare bestämmelserna anses utgöra en restriktion som är förbjuden enligt artikel 56 EG, skall denna restriktion anses utgöra en del av de bestämmelser som förelåg den 31 december 1993, i den mening som avses i artikel 57.1 EG.

72 — Se förslaget till avgörande i målet Ospelt (ovan fotnot 68), punkterna 35–40.

73 — Förslaget till avgörande i målet Ospelt (ovan fotnot 68), punkterna 41 och 42.

F — *Frågorna 6–9*

125. Frågorna 6–9 i beslutet om hänskjutande gäller karaktären hos de rättsmedel som bör vara tillgängliga för de berörda brittiska bolagen eller andra bolag i samma koncern för det fall att någon av de bestämmelser som anges i frågorna 1–5 utgör ett åsidosättande av någon av de gemenskapsrättsliga bestämmelser som nämns i dessa frågor.

126. I det avseendet följer av fast rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av avgifter som har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga regler i en medlemsstat utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen.[74] Medlemsstaten skall således i princip återbetala avgifter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten.[75]

127. I avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter på området för återbetalning av inhemska avgifter som har tagits ut felaktigt skall det i varje medlemsstats rättsordning anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter för enskilda som följer av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen).[76]

128. Den fråga som tagits upp i förevarande mål är om klagandenas anspråk skall betecknas som ett återbetalningskrav, ett skadeståndskrav eller ett krav på ett belopp som motsvarar en felaktigt nekad förmån.

129. Domstolens dom i målet Metallgesellschaft är även i detta avseende relevant. Den andra tolkningsfrågan som ställdes av den nationella domstolen i det målet gällde det lämpliga rättsmedel som skulle stå till förfogande när ett brittiskt dotterbolag och ett utländskt moderbolag i strid med artikel 43 EG hade fråntagits förmånen av den

74 — Se domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkt 84. Se även dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389), punkt 12, av den 2 februari 1988 i mål 309/85, Barra (REG 1988, s. 355; svensk specialutgåva, volym 9, s. 325), punkt 17, av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 40, av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. I-579), punkt 23, och av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michaïlidis (REG 2000, s. I-7145), punkt 30.

75 — Se domen i målet Metallgesellschaft, (ovan fotnot 12), punkt 84. Se även dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 34, av den 9 december 2003 i mål C-129/00, kommissionen mot Italien (REG 2003, s. I-14637), punkt 25, av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165), punkt 20, domen i målet Dilexport, (ovan fotnot 74), punkt 23, och i målet Michaïlidis, (ovan fotnot 74), punkt 30.

76 — Domen i målet Metallgesellschaft, punkt 85. Se även domen i målet Marks & Spencer I (ovan fotnot 75), punkt 39, dom av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis (REG 1998, s. I-4951), punkterna 19 och 34, och i mål C-260/96, Spac (REG 1998, s. I-4997), punkt 18, av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile (REG 1998, s. I-7141), punkt 18 och i målet Dilexport (ovan fotnot 74), punkt 25. Se även, för en likartad formulering, dom av den 20 september 2001 i mål C-453/99, Courage mot Crehan (REG 2001, s. I-6297).

frivilliga koncernbeskattningen. Frågan var särskilt huruvida artikel 43 EG gav det dotterbolaget och/eller dess moderbolag rätt till ett belopp motsvarande den ränta som löpte på dotterbolagets förskottsbetalningar från det att betalningarna gjordes till dess skatten förföll till betalning, trots att det enligt nationell lagstiftning inte var möjligt att betala ut räntor på ett grundbelopp som ännu inte förfallit till betalning. Domstolen betonade att det inte ankom på den att rättsligt klassificera (enligt engelsk rätt) de ansökningar som sökandena har ingett till den nationella domstolen, utan på de berörda bolagen att ange vad talan avser och grunden för denna (talan om återbetalning eller om skadestånd), med förbehåll för den nationella domstolens prövning. [77]

130. Domstolen övergick därifrån till att pröva frågor som aktualiserades i båda de fall som redovisats av den nationella domstolen: för det första det fallet att talan behandlades som en talan om återbetalning och för det andra som en talan om ersättning för skada. [78] Den slog fast att det i alla händelser enligt artikel 43 EG krävs att sökandena har tillgång till verksamma rättsmedel för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de, till förmån för myndigheterna i den berörda medlemsstaten, lidit på grund av att dotterbolagen betalat skatten i förskott. [79] Enbart det faktum att talan syftar till att erhålla ränta utgör inte skäl för att ogilla en sådan talan. [80]

131. Jag noterar att den nationella domstolen inte ställt några frågor om tolkningen av de allmänna villkor som fastställdes i domen i målet Brasserie du Pêcheur för statens ansvar för åsidosättande av gemenskapsrätten, och domstolen prövade inte om dessa villkor var uppfyllda. [81] Generaladvokaten Fennelly berörde kortfattat frågan, men gav den endast en underordnad betydelse, eftersom han ansåg att det var "mer riktigt och mer logiskt att behandla sökandenas anspråk som krav på återbetalning än som ett skadeståndsyrkande". [82]

77 — Domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkt 81.

78 — *Ibidem*, punkterna 82–95.

79 — *Ibidem*, punkt 96.

80 — *Ibidem*, punkt 96.

81 — Dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du Pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029).

82 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly inför domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkt 52.

132. Det förefaller mig i förevarande mål vara så att de anspråk som beskrivits i domstolens sjätte tolkningsfråga med ett undantag skall anses motsvara krav på återbetalning av felaktigt erlagda belopp, det vill säga krav på återbetalning av avgifter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten i den mening som avses i domstolens rättspraxis, vilka Förenade kungariket i princip har en skyldighet att återbetala. Den bakomliggande principen är att Förenade kungariket inte får göra någon vinst och det bolag (eller koncerner) som har ålagts att betala den olagliga skatten inte får lida skada på grund av att avgiften påförts. [83] Som sådant skall den gottgörelse som erbjuds klagandena för att åstadkomma en faktisk återbetalning eller ersättning för den ekonomiska skada som de lidit, av vilken myndigheterna i den berörda medlemsstaten dragit fördel, enligt min uppfattning omfatta alla direkta konsekvenser av den rättsstridigt uttagna skatten. Jag anser att detta omfattar:

1) återbetalning av rättsstridigt uttagen bolagsskatt (frågorna 6 i), 6 iii) och 6 vii));

2) ett krav på återställande (eller ersättning för förlust) av skattelättnader som tillämpats mot denna rättstridigt uttagna bolagsskatt (fråga 6 ii));

3) återställande av skattelättnader från vilka bolaget avstått för att göra en avräkning från den rättsstridigt uttagna bolagsskatten (fråga 6 v));

4) förlorad möjlighet att använda ekonomiska medel genom att bolagsskatten, på grund av åsidosättandet av gemenskapsrätten, betalades tidigare än vad som annars hade varit fallet (frågorna 6 iv), vi), och viii)). [84] I vart och ett av fallen ankommer det på den nationella domstolen att försäkra sig om att den begärda gottgörelsen avser en direkt följd av det rättsstridiga uttaget av avgiften.

133. Jag är inte övertygad på denna punkt om att det yrkande som redovisas i fråga 6 ix) bör anses motsvara ett krav på återbetalning av rättstridigt uttagna avgifter. Klagandena i pilotmålet har i princip gjort gällande att Förenade kungarikets diskriminerande underlåtenhet att bevilja likvärdiga skattetillgodohavanden baserade på imputationssystemet till aktieägare i brittiska bolag som tar emot FID föranledde dessa bolag att öka sina utdelningar för att kompensera aktieägarna i fråga. Jag anser dock inte att det utdelande bolagets åtgärder för att öka det utdelade beloppet skall betraktas som en direkt konsekvens av Förenade kungarikets rättsstridiga underlåtenhet att bevilja aktieägarna

83 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly inför domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkt 45.

84 — Se i det avseendet domstolens svar på den andra tolkningsfrågan i målet Metallgesellschaft, ovan fotnot 12.

ett likvärdigt skattetillgodohavande. Den direkta konsekvensen av denna underlåtenhet är snarare helt enkelt den extra skatt som dessa aktieägare påförs, vilket inte hade varit fallet om Förenade kungariket hade iakttagit sina gemenskapsrättsliga skyldigheter, och den skadan drabbar aktieägarna, inte de utdelande bolagen. En eventuell ökning från dessa bolags sida av den utdelning som betalas ut till aktieägarna förefaller mig inte vara en oundviklig följd av att skattetillgodohavandet nekas, och det är inte heller möjligt att utan vidare slå fast att utbetalningen av en ökad utdelning nödvändigtvis skall betecknas som en skada för de utdelande bolagen.

134. Det ankommer i princip på den nationella domstolen att fastställa hur de olika yrkanden som framförts skall betecknas enligt nationell rätt. Detta gäller dock, som jag noterat ovan, med förbehåll för villkoret att klassificeringen skall ge klagandena i pilotmålet tillgång till verksamma rättsmedel för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de, till förmån för myndigheterna i den berörda medlemsstaten, lidit på grund av att skatten betalats i förskott. [85] Denna skyldighet innebär att den nationella domstolen när den klassificerar yrkandena enligt nationell rätt skall ta hänsyn till att de villkor för skadestånd som fastställdes i domen i målet Brasserie du Pêcheur i ett visst fall kanske inte är uppfyllda, och då garantera att ett verksamt rättsmedel ändå erbjuds.

135. I förevarande mål är jag exempelvis inte säker på att de villkor som fastställdes i domen i målet Brasserie du Pêcheur skulle vara uppfyllda i fråga om alla aspekter av det brittiska system som behandlas i förevarande begäran om förhandsavgörande, vilket enligt min uppfattning strider mot gemenskapsrätten. Det är uppenbart att det första villkoret (åsidosättande av rättsregler som är avsedda att skapa rättigheter för enskilda) är uppfyllt eftersom var och en av de gemenskapsrättsliga bestämmelser som tagits upp har direkt effekt. Detsamma förefaller i stort sett vara fallet i fråga om det tredje villkoret (förekomsten av ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av statens skyldighet och den skada som de enskilda har lidit, eventuellt av de skäl jag angivit ovan med undantag för det yrkande som redovisas i fråga 6 ix).

136. Jag är dock mycket osäker på om det andra villkoret, nämligen förekomsten av en "tillräckligt klar" överträdelse av gemenskapsrätten, är uppfyllt i fråga om alla de aspekter av systemet som enligt min uppfattning strider mot gemenskapsrätten.

85 — Domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkt 96.

Domstolen konstaterade i domen i målet Brasserie du Pêcheur att:

"det avgörande kriteriet för att anse att en överträdelse av gemenskapsrätten är tillräckligt klar är då en medlemsstat uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för dess utrymme för skönsmässig bedömning.

Bland de omständigheter som den behöriga domstolen kan behöva ta hänsyn till i detta hänseende ingår den överträdda regelns grad av klarhet och precision, omfattningen av det utrymme för skönsmässig bedömning som genom den överträdda regeln lämnas åt de nationella eller de gemenskapsrättsliga myndigheterna, det begångna fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller oursäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse, och den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till underlåtenheten, antagandet eller upprätthållandet av bestämmelser eller av nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten.

En överträdelse av gemenskapsrätten är i vilket fall som helst uppenbart klar då den har fortsatt trots att det har avkunnats en dom i vilken det ifrågasatta fördragsbrottet fastställs eller det finns ett förhandsavgörande eller en fast rättspraxis från domstolen i frågan, av vilka det framgår att agerandet i fråga utgör en överträdelse." [86]

137. Som jag nämnt ovan prövade inte domstolen den aspekten i sin dom i målet Metallgesellschaft och aspekten togs i det målet inte heller upp av den nationella domstolen. Generaladvokaten Fennelly ansåg, som jag noterat, att sökandens krav hade karaktären av ett krav på återbetalning, men kommenterade ändå i andra hand frågan om villkoren i domen i målet Brasserie du Pêcheur var uppfyllda. Han förklarade att "[f]rågan är om artikel [43] i EG-fördraget är så klar och tydlig att överträdelsen kan anses som tillräckligt allvarlig. Denna fråga bör prövas mot bakgrund av det utbredda användandet av begreppet hemvist som kriterium vid direkt skatt, i förening med gällande relevant rättspraxis vid den aktuella tidpunkten. Den prövningen rör gränserna för medlemsstaternas användning av detta kriterium, när detta är till nackdel för dem som är bosatta i andra medlemsstater. Var i korthet det förhållandet att frivillig koncernbeskattning inte beviljades objektivt sett ursäktligt eller oursäktligt?" [87] Han påpekade vidare att eftersom det var fråga om indirekt diskriminering som "i allmänhet [bör] betraktas som 'tillräckligt allvarlig'. ... För att en sådan överträdelse av artikel 52 i fördraget som är i fråga i detta mål skall kunna vara 'ursäktlig', måste den nationella domstolen inte bara vara över-

86 — Domen i målet Brasserie du Pêcheur (ovan fotnot 81), punkterna 55–58.

87 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly inför domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 12), punkt 55.

tygad om att myndigheterna i Förenade kungariket verkligen trodde att det var absolut nödvändigt att inte utvidga möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning i fråga till koncerner där moderbolaget saknade hemvist i Förenade kungariket, utan även att denna uppfattning var rimlig objektivt sett mot bakgrund av målet Bachmann [88] och principen om en restriktiv tolkning av undantag från sådana grundläggande fördragsbestämmelser som etableringsfriheten." [89]

138. Jag delar generaladvokaten Fennellys uppfattning att den avgörande frågan för att fastställa om en överträdelse som Förenade kungarikets i det fallet är tillräckligt klar, är om den felaktiga rättstillämpningen objektivt sett var ursäktligt eller inte. Jag instämmer också i att indirekt diskriminering inom de flesta gemenskapsrättsliga områden sannolikt uppfyller det testet. Som jag emellertid noterade i mitt förslag till avgörande inför domen i ACT-målet, [90] är vissa av domstolens avgöranden angående gränserna för tillämpningen av bestämmelserna om fri rörlighet inom området för direkta skatter ytterst komplicerade och rättspraxis är delvis under utveckling. Jag anser exempelvis att det fram till domarna i målen Verkooijen [91] och Manninen [92] inte var helt uppenbart att medlemsstater som agerar i egenskap av hemviststater har en skyldighet enligt artiklarna 43 EG och 56 EG att på likvärdigt sätt undanröja ekonomisk dubbelbeskattning till i landet bosatta aktieägare som tar emot utdelning från utlandet, som för i landet bosatta aktieägare som tar emot inhemska utdelningar. Dessa områden kan dock ställas mot skyldigheter som entydigt följer av sekundärrätten, som moder/dotterbolagsdirektivet, eller som entydigt följer av den rättspraxis från domstolen som förelåg vid den tidpunkt då de berörda bestämmelserna var gällande. Sammanfattningsvis anser jag att överträdelser som äger rum på vad som vid tidpunkten var gränsen för utvecklingen av domstolens rättspraxis inom detta område inte skall anses innebära att medlemsstaten uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning i den mening som avses i domstolens rättspraxis. Det ankommer på den nationella domstolen att slutligen bedöma den frågan med utgångspunkt från omständigheterna i förevarande mål. [93]

139. Frågorna 6–9 skall således enligt min uppfattning besvaras så, att det i avsaknad av

88 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31.

89 — *Ibidem*, punkt 56.

90 — Ovan fotnot 2.

91 — Ovan fotnot 33.

92 — Ovan fotnot 33.

93 — Se, exempelvis, domen i målet Brasserie du Pêcheur (ovan fotnot 81), punkt 58.

gemenskapsrättsliga regler om återbetalning av felaktigt betalade skatter i varje medlemsstats rättsordning skall anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som följer av gemenskapsrätten för enskilda, inbegripet hur de anspråk som framförs av sökandena vid de nationella domstolarna skall betecknas. De nationella domstolarna skall därvid dock säkerställa att sökandena har tillgång till verksamma rättsmedel för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit som direkt följd av den skatt som påförts i strid med gemenskapsrätten.

V — Begränsning i tiden

140. Förenade kungarikets regering har i sitt muntliga yttrande begärt att domstolen, för det fall den i förevarande mål skulle finna att Förenade kungariket har åsidosatt gemenskapsrätten, skall begränsa verkningarna av sin dom i tiden. Nämnda regering har begärt att domstolen, om frågan aktualiseras, skall återuppta förfarandet i enlighet med sin dom i målet Banca Popolare di Cremona. [94] Förenade kungarikets regering har påpekat att den i förevarande mål berörda lagstiftningen aldrig hade ifrågasatts vid domstolen före domstolens dom i målet Metallgesellschaft, [95] som gällde en annan aspekt av lagstiftningen än den som behandlas i förevarande mål. Vidare förblev lagstiftningen i stort sett oförändrad från år 1973 till dess att den avskaffades år 1999, när imputationssystem var den metod för undanröjande av dubbelbeskattning som kommissionen föredrog. Avslutningsvis har Förenade kungarikets regering förklarat att de berörda kravens potentiella värde kan uppgå till 7 miljarder GBP, och kostnaderna skulle bli extra kännbara på grund av att det är komplicerat att bedöma krav som går tillbaka till år 1974.

141. Mot detta har klagandena i pilotmålet invänt att de potentiella ekonomiska konsekvenserna i förevarande mål är mycket mindre omfattande än vad Förenade kungarikets regering har gjort gällande — de anser att det aktuella beloppet snarare ligger i området mellan 100 miljoner och 2 miljarder GBP, beroende på utgången av ett mål som är anhängigt vid de nationella engelska domstolarna om en begränsning. De har vidare gjort gällande att även om de brittiska reglerna inte förrän tämligen nyligen uttryckligen ifrågasattes med hänvisning till artiklarna 43 och 56 EG, så hade bestämmelserna — och särskilt tillämpningen av dem i gränsöverskridande situationer — likväl ifrågasatts på annat sätt tidigare. Klagandena i pilotmålet har slutligen, för det fall att

94 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs av den 17 mars 2005 i mål C-475/03, Banca Popolare di Cremona (Dom av den 3. oktober 2006, REG. I-9373, s. I-9394).

95 — Ovan fotnot 12.

domstolen finner det lämpligt att begränsa verkningen av sin dom i tiden, begärt att det muntliga förfarandet skall återupptas för att medge ytterligare synpunkter på denna fråga.

142. För att inledningsvis erinra om de principer som gäller för ett yrkande om en begränsning i tiden har domstolen konsekvent slagit fast att den tolkning som domstolen gör av en gemenskapsrättslig bestämmelse i erforderlig utsträckning klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Domstolen kan emellertid, med beaktande av kravet på rättssäkerhet, i undantagsfall begränsa de berördas möjlighet att åberopa den tolkade bestämmelsen i ett sådant avgörande i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som i god tro etablerats i det förflutna. Domstolen har i själva verket endast använt denna lösning om vissa särskilda omständigheter varit för handen, när det har förelegat 1) fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och 2) när det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, till vilken osäkerhet andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit. [96]

143. För att övergå till Förenade kungarikets regerings argument i förevarande mål vill jag först påpeka att när en part framför ett yrkande i ett förfarande vid domstolen ankommer det på denna part att sörja för att argumentet utvecklats i tillräcklig omfattning och att domstolen har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna döma i saken. Detta är en grundläggande princip för domstolens handläggning och ett krav för att undvika att domstolen meddelar dom i rent hypotetiska frågor eller på grundval av rena antaganden som kan visa sig vara felaktiga. Vidare skall parternas inlagor i princip omfatta alla grunder på vilka de stöder sin talan. [97] Skälet till detta är inte bara att ge övriga parter i målet tillräcklig möjlighet att genmäla, utan också att hjälpa domstolen att fatta inledande beslut, som exempelvis att

96 — Se dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkterna 66–69; förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs i målet Banca Popolare di Cremona (ovan fotnot 94), punkterna 74 och 75 och förslag till avgörande av generaladvokaten Tizzano av den 10 november 2005 inför domen i mål C-292/04, Meilicke.

97 — Se, i fråga om direkt talan, artiklarna 38 och 42.2 i rättegångsreglerna för domstolen. Enligt artikel 38 skall ansökan innehålla "en kortfattad framställning av grunderna för [talan]". Artikel 42.2 lyder enligt följande: "[n]ya grunder får inte åberopas under rättegången, såvida de inte föranleds av rättsliga eller faktiska omständigheter som framkommit först under förfarandet. Om en part under förfarandet åberopar en sådan ny grund, kan domstolens ordförande, även sedan de ordinarie fristerna löpt ut, på grundval av referentens rapport samt efter att ha hört generaladvokaten, fastställa en frist inom vilken den andra parten kan yttra sig över denna. Beslutet om huruvida talan kan prövas på denna grund skall anstå till den slutliga domen".

hänföra målen till rätten i en viss sammansättning eller genomföra förberedande utredningar som kan krävas.

144. I förevarande mål framfördes inget yrkande om en begränsning av domens verkningar i tiden av Förenade kungarikets regering i dess skriftliga yttrande. Yrkandet togs i stället upp vid den muntliga förhandlingen och det underbyggdes inte av argument eller bevis avseende någon av de två omständigheter som domstolen, enligt den fasta rättspraxis jag redovisat ovan, måste finna styrkta för att kunna besluta om en begränsning i tiden av verkningarna av en dom. Beträffande den första aspekten — faran för allvarliga ekonomiska återverkningar på grund av det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande — har Förenade kungariket visserligen angett att det berörda beloppet uppskattades till 7 miljarder GBP, men har inte förklarat hur denna siffra beräknats och har inte heller lämnat uppgift om det antal berörda rättsförhållanden som den grundas på. Förenade kungarikets regering har inte besvarat det motargument som klagandena i pilotmålet framfört, nämligen att det verkliga berörda beloppet skulle uppgå till mellan 100 miljoner och 2 miljarder GBP, med ytterligare klargöranden i frågan. Beträffande den andra aspekten — kravet att enskilda och nationella myndigheter har "förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd", har Förenade kungarikets regering endast förklarat att ACT-systemet före Metallgesellschaft-målet aldrig hade prövats med utgångspunkt från gemenskapsrätten, och att imputationssystem vid den aktuella tiden var den metod för undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning som kommissionen föredrog. Den har inte framfört några argument angående vilken del av domstolens rättspraxis om artiklarna 43 och/eller 56 EG som är relevanta för det aktuella målet, eller om vilken "brytpunkt" som domstolen enligt dess uppfattning borde fastställa, om den väljer att begränsa effekterna av sin dom. [98]

145. Jag anser därför att domstolen skall ogilla det yrkande som framförts av Förenade kungarikets regering angående en begränsning i tiden, på grund av att det är otillräckligt underbyggt. Jag noterar att Förenade kungarikets regering inte har försökt motivera sin underlåtenhet att framföra yrkandet om en begränsning i tiden i sitt skriftliga yttrande, eller sin underlåtenhet att framföra konkreta argument i frågan under förfarande vid domstolen i dess helhet. Förenade kungarikets regering har visserligen begärt att domstolen skall återuppta förfarandet i enlighet med domen i målet Banca Popolare di Cremona. Huvuddragen i domstolens rättspraxis om de två grundvillkoren för att begränsa verkningarna av en dom i tiden är dock, som jag förklarat ovan, sedan länge fastställda. Ytterligare en aspekt av denna linje i rättspraxis som berörs i det, efter förslaget till avgörande av generaladvokaten

98 — I, exempelvis, målet Banca Popolare di Cremona (ovan fotnot 94), och Mielicke, (ovan fotnot 96), anförde den italienska respektive tyska regeringen ett betydande resonemang om frågan om begränsningen av domen i tiden i sitt ursprungliga skriftliga yttrande.

Jacobs, återupptagna förfarandet i målet Banca Popolare di Cremona — nämligen möjligheten att fastställa en framtida brytpunkt för verkningarna av en dom — behandlas över huvud taget inte i förevarande mål.

146. Om domstolen skulle finna att Förenade kungarikets underlåtenhet att underbygga sitt yrkande inte i sig är tillräckligt för att underkänna yrkandet om en begränsning i tiden, skulle jag dock, även om jag av ovan angivna skäl helst inte vill uttrycka en åsikt i sak utan att ha hört konkreta argument, göra följande påpekanden. Även om gränserna för tillämpningsområdet för fördragets bestämmelser om fri rörlighet inom området för direkt skatt, som jag förklarat ovan, inte alltid har varit uppenbara, anser jag att Förenade kungariket borde ha haft kännedom om att det fanns en risk för att ett system enligt vilket utländska inkomster behandlades mindre förmånligt än inhemska inkomster kan ses som diskriminerande och strida mot gemenskapsrätten. Möjligheten att tillämpa det grundläggande förbudet mot diskriminering i fråga om bestämmelser om direkt skatt borde, om inte tidigare, åtminstone ha stått klar för Förenade kungariket i och med domstolens dom i målet Avoir Fiscal, även om det målet gällde en annan typ av diskriminering till följd av sådana bestämmelser.[99] Jag instämmer inte heller i Förenade kungariket underförstådda synpunkt att kommissionens påstådda preferens för imputationssystem för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning vid den berörda tiden föranledde medlemsstaten att tro att deras system var förenligt med gemenskapsrätten. Även om kommissionen generellt förordade imputationssystem, hade den inte förordat de specifikt diskriminerande särdrag i Förenade kungarikets imputationssystem som behandlas i förevarande mål. Det saknas således anledning att tro att Förenade kungariket "förmåtts att" bibehålla sitt system på grund av en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, eller att kommissionen bidragit till denna osäkerhet, i den mening som avses i det andra ledet i det test som fastställts i domstolens ovan redovisade rättspraxis.

99 — Dom den 28 januari 1986 i mål C-270/83, kommissionen mot Republiken Frankrike (REG 1986, s. I-273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389).

VI — Förslag till avgörande

147. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av High Court of England and Wales Chancery Division på följande sätt:

Det är oförenligt med artikel 43 EG och artikel 56 EG att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser, som de som berörs i förevarande mål, enligt vilka aktieutdelningar som ett bolag med hemvist i den medlemsstaten erhåller från andra inhemska bolag undantas från bolagsskatt och enligt vilka aktieutdelningar som inhemska bolag erhåller från bolag med hemvist i andra medlemsstater beskattas med bolagsskatt, efter beviljande av befrielse från dubbelbeskattning för eventuell källskatt som betalats för aktieutdelningen och, under vissa omständigheter, för den underliggande skatt som betalats av de utländska bolagen på deras vinst i den stat där de har sin hemvist.

I den mån det brittiska system som beskrivs i frågorna 2 och 3 i bolagsledet säkerställer ett fullständigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning på bolagsnivå av inhemska utdelningar till brittiska aktieägande bolag, men inte säkerställer sådant fullständigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar från bolag med hemvist i andra medlemsstater, är detta diskriminerande och strider mot artiklarna 43 och 56 EG och, i fråga om utdelningar som omfattas av dess tillämpningsområde, artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet. Systemet strider dock inte mot artikel 6 i det direktivet.

För det fall Förenade kungariket har antagit bestämmelser i vilka det under vissa omständigheter föreskrivs att brittiska bolag, om de väljer detta, kan återfå ACT som betalats för utdelning till deras aktieägare i den mån de brittiska bolagen har erhållit utdelning från utländska bolag (i detta hänseende inkluderas även bolag med hemvist i tredje länder), 1) strider det mot artiklarna 43 EG och 56 EG, samt artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet, att ålägga ett brittiskt bolag att betala ACT och därefter återkräva den, eftersom detta inte säkerställer ett fullständigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning som är likvärdigt med det undanröjande som sker i fråga om inhemska utdelningar, och 2) det strider också mot artiklarna 43 och 56 EG att inte erbjuda aktieägare i bolag med hemvist i landet ett likvärdigt undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning som det som de skulle ha haft rätt till avseende utdelning från ett bolag med hemvist i landet som själv inte tagit emot utdelning från ett bolag med hemvist utanför landet.

När en medlemsstat före den 31 december 1993 antog sådana bestämmelser som anges i frågorna 1 och 2 i beslutet om hänskjutande och därefter antog de ytterligare bestämmelser som anges i fråga 4 i beslutet om hänskjutande, och för det fall de senare bestämmelserna anses utgöra en restriktion som är förbjuden enligt artikel 56 i EG-fördraget skall denna restriktion anses utgöra en del av de bestämmelser som förelåg den 31 december 1993, i den mening som avses i artikel 57.1 EG.

I avsaknad av gemenskapsrättsliga regler om återbetalning av felaktigt betalade skatter skall i varje medlemsstats rättsordning anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter för enskilda som följer av gemenskapsrätten, inbegripet hur de anspråk som framförs av sökandena vid de nationella domstolarna skall betecknas. De nationella domstolarna skall därvid dock säkerställa att sökandena har tillgång till verksamma rättsmedel för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit som direkt följd av den skatt som påförts i strid med gemenskapsrätten.