Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 62001J0058 - SV
Avis juridique important

|

62001J0058

Domstolens dom (femte avdelningen) den 25 september 2003. - Océ Van der Grinten NV mot Commissioners of Inland Revenue. - Begäran om förhandsavgörande: Special Commissioners of Income Tax - Förenade kungariket. - Direktiv 90/435/EEG - Bolagsskatt - Moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater - Begreppet källskatt. - Mål C-58/01.

Rättsfallssamling 2003 s. I-09809

Sammanfattning
Parter
Domskäl
Beslut om rättegångskostnader
Domslut

Nyckelord

1. Tillnärmning av lagstiftning - Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater - Direktiv 90/435 - Skattebefrielse från källskatt på vinstutdelning till moderbolaget i den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande - Begreppet källskatt - I ett dubbelbeskattningsavtal föreskriven skatt

(Rådets direktiv 90/435, artikel 5.1)

2. Tillnärmning av lagstiftning - Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater - Direktiv 90/435 - Skattebefrielse från källskatt på vinstutdelning till moderbolaget i den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande - Undantag för nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning - I ett dubbelbeskattningsavtal föreskriven skatt

(Rådets direktiv 90/435, artiklarna 5.1 och 7.2)

3. Tillnärmning av lagstiftning - Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater - Direktiv 90/435 - Nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning - Efterlevnad av motiveringsskyldigheten och skyldigheten att samråda med parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén

(Artiklarna 94 EG och 253 EG; rådets direktiv 90/435, artikel 7.2)

Sammanfattning

$$1. En sådan skatt som den som avses i ett dubbelbeskattningsavtal och som tas ut på utdelningar från ett dotterbolag med säte i en medlemsstat till moderbolaget med säte i en annan medlemsstat utgör en källskatt på vinstutdelningar från ett dotterbolag till moderbolaget i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, enligt vilken sådana förmåner skall vara befriade från sådan skatt. Såvitt den däremot tas ut på det skattetillgodohavande som dessa utdelningar ger rätt till i den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande utgör denna skatt inte en källskatt som är förbjuden enligt artikel 5.1 i direktivet.

(se punkterna 51, 54, 56, 57, 59 och 60 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 7.2 i direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, enligt vilken detta direktiv inte skall påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning skall tolkas så, att den medger att en skatt på 5 procent på utdelningar från ett dotterbolag med säte i en medlemsstat till moderbolaget med säte i en annan medlemsstat, som föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal, tas ut även om denna skatt utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, enligt vilken utdelningar från dotterbolaget till moderbolaget skall vara befriade från sådan skatt.

(se punkt 89 samt punkt 2 i domslutet)

3. I direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater anges i enlighet med artikel 253 EG tydligt ändamålet med direktivet, det vill säga skattemässig neutralitet för transaktioner avseende gränsöverskridande vinstutdelning, och denna motivering är tillräcklig för att också bestämmelsen om undantag för nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som har samma syfte, det vill säga artikel 7.2 i direktivet, skall anses omfattas av den.

Den omständigheten att denna bestämmelse införts i direktivet efter det att kommissionens ursprungliga förslag i enlighet med artikel 94 EG hade översänts till parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén för samråd bör dessutom betraktas som en teknisk justering och utgör inte en väsentlig ändring som kräver nytt samråd.

(se punkterna 99, 101 och 102)

Parter

I mål C-58/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Special Commissioners of Income Tax (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Océ van der Grinten NV

och

Commissioners of Inland Revenue,

angående tolkningen av 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), samt tolkningen och giltigheten av artikel 7.2 i detta direktiv,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet (referent) samt domarna D.A.O. Edward, A. La Pergola, P. Jann och A. Rosas,

generaladvokat: A. Tizzano,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Océ van der Grinten NV, genom G. Aaronson, QC och M. Barnes, QC,

- Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av L. Henderson, QC, och R. Singh, barrister,

- Italiens regering, genom U. Leanza, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- Europeiska unionens råd, genom J. Monteiro, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 3 oktober 2002 av: Océ van der Grinten NV, företrätt av G. Aaronson och M. Barnes, Förenade kungarikets regering, företrädd av P. Ormond, i egenskap av ombud, biträdd av L. Henderson, QC, och M. Hoskins, barrister, Italiens regering, företrädd av G. De Bellis, och kommissionen, företrädd av R. Lyal,

och efter att den 23 januari 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Special Commissioners of Income Tax (nedan kallade Commissioners) har, genom beslut av den 6 februari 2001 som inkom till domstolens kansli den 12 februari samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor angående tolkningen av 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) (nedan kallat direktivet), samt tolkningen och giltigheten av artikel 7.2 i direktivet.

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Océ van der Grinten NV (nedan kallat Océ NV), ett bolag bildat enligt nederländsk rätt med säte i Nederländerna som innehar 100 procent av kapitalet i det enligt engelsk rätt bildade bolaget Océ UK Ltd, och Commissioners of Inland Revenue (brittisk skattemyndighet), angående Förenade kungarikets beskattning av den vinst som delats ut till Océ NV av dess dotterbolag.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs följande:

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

4 I artikel 7.2 i direktivet stadgas följande:

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

De nationella bestämmelserna

5 Enligt del I i Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA) (1988 års inkomst- och bolagsskattelag, nedan kallad ICTA) skall bolag med säte i Förenade kungariket eller bolag som inte har sitt säte i Förenade kungariket men som där bedriver verksamhet genom en filial eller ett platskontor betala bolagsskatt (corporation tax) (sections 8 och 11 ICTA).

6 Bolagsskatt utgår på ett bolags vinster under en räkenskapsperiod (sections 6(1) och 8(1) och 8(3) ICTA) som i allmänhet omfattar tolv månader (section 12 ICTA).

Förskottsbetalningen av bolagsskatt

7 Enligt det under åren 1992 och 1993 gällande beskattningssystemet är bolag med säte i Förenade kungariket som gjorde vissa utbetalningar, såsom utdelningar till sina aktieägare, skyldiga att i förskott erlägga bolagsskatt (advance corporation tax, nedan kallad ACT) (section 14 ICTA) beräknad på grundval av det belopp eller värde till vilket den utdelningen uppgår. Om skattesatsen för ACT uppgår till 25 procent och utbetalningen uppgår till 4 000 GBP, skall ACT erläggas med 1 000 GBP.

8 Systemet har sedermera ändrats, genom att ACT enligt artikel 31 i Finance Act 1998 har avskaffats från och med den 6 april 1999, men ändringarna saknar betydelse för tvisten vid den nationella domstolen.

9 Bolag är skyldiga att i princip varje kvartal upprätta en deklaration som skall innehålla uppgift om samtliga utbetalningar under denna period och om den ACT som skall erläggas. ACT för en utbetalning skall erläggas inom 14 dagar efter utgången av det kvartal under vilket utbetalningen gjorts (section 13(1) och 13(3) ICTA 1988). ACT skall alltså erläggas långt före den allmänna

bolagsskatt mot vilken den kan avräknas. Bolagsskatten fastställs nämligen nio månader och en dag efter räkenskapsperiodens utgång.

10 Enligt sections 239 och 240 ICTA, skall den ACT som erlagts av ett bolag för en utbetalning som skett under en bestämd räkenskapsperiod i princip, såvida bolaget inte avstått från rätten till sin ACT, antingen avräknas mot det belopp som bolaget är skyldigt att erlägga i allmän bolagsskatt för denna räkenskapsperiod, eller överlåtas till detta bolags dotterbolag, vilka kan avräkna den mot det belopp de själva är skyldiga att erlägga i allmän bolagsskatt.

11 Bolag med säte i Förenade kungariket är inte skyldiga att erlägga bolagsskatt på utdelningar eller andra utbetalningar som mottagits från andra bolag med säte i Förenade kungariket (section 208 ICTA). Alla ACT-pliktiga utdelningar som görs av ett bolag med säte i Förenade kungariket till ett annat bolag med säte i Förenade kungariket ger således det bolag som mottar utdelningarna ett skattetillgodohavande.

Skattetillgodohavandet

12 Om ett bolag med säte i Förenade kungariket eller en person med hemvist i Förenade kungariket, från ett annat bolag med säte i Förenade kungariket, erhåller en utbetalning på vilket ACT skall erläggas, har det bolag eller den person som erhållit utbetalningen rätt till ett skattetillgodohavande.

13 Skattetillgodohavandet motsvarar den ACT som erlagts av det bolag som gjort utdelningen med avseende på denna utbetalning (se section 231(1) ICTA). Om den gällande ACT-skattesatsen uppgår till 25 procent och den erhållna utdelningen till 4 000 GBP uppgår sålunda skattetillgodohavandet till 1 000 GBP.

14 För ett bolag med säte i Förenade kungariket som erhåller en utbetalning för vilken bolaget har rätt till ett sådant skattetillgodohavande som avses i section 241 ICTA, är den huvudsakliga nyttan med dessa skattetillgodohavanden att detta bolag befrias från skyldigheten att på nytt erlägga ACT då det självt gör en ny utdelning med motsvarande belopp till sina egna aktieägare.

15 Enligt gällande rätt i Förenade kungariket har bolag med säte utanför Förenade kungariket, som inte bedriver verksamhet i Förenade kungariket genom en filial eller ett platskontor, inte rätt till ett skattetillgodohavande när de mottar utdelning från bolag med säte i Förenade kungariket. De kan dock få rätt till skattetillgodohavandet om så föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal.

16 Det skall preciseras att ett sådant bolag som inte har sitt säte i Förenade kungariket inte är bolagsskatteskyldigt i Förenade kungariket. Bolaget är dock i princip inkomstskatteskyldigt i Förenade kungariket (income tax) för inkomster som uppburits i denna medlemsstat, vilket inbegriper utdelningar som det erhållit av sina dotterbolag med säte i Förenade kungariket. Ett bolag med säte utanför Förenade kungariket som mottar en utdelning från ett bolag med säte i Förenade kungariket, för vilken det mottagande bolaget inte har rätt till något skattetillgodohavande, erlägger dock enligt section 233(1) ICTA ingen inkomstskatt för det belopp eller värde till vilket utbetalningen uppgår.

17 Enligt det i Förenade kungariket åren 1992 och 1993 gällande beskattningssystemet får en person som har rätt till ett skattetillgodohavande med anledning av en utbetalning och som inte är ett bolag med säte i Förenade kungariket (till exempel en enskild med hemvist i Förenade kungariket eller en enskild eller ett bolag med säte i ett land där det i dubbelbeskattningsavtalet med Förenade kungariket föreskrivs en rätt till skattetillgodohavande) yrka att hans skattetillgodohavande skall avräknas mot den inkomstskatt han har att erlägga i Förenade kungariket och, om tillgodohavandet överstiger inkomstskatten, kräva att överskottet utbetalas (section 231(3) ICTA).

18 Om yrkandet ogillas kan den person som framställt det väcka talan vid Special Commissioners eller General Commissioners, och därefter vid High Court.

Dubbelbeskattningsavtalet

19 Förevarande mål rör det dubbelbeskattningsavtal som år 1980 ingicks mellan Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Konungariket Nederländerna om undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt avseende inkomst- och kapitalskatt.

20 I artikel 10.3 c i detta avtal anges följande:

"c. ... ett bolag med säte i Nederländerna som erhåller utdelning från ett bolag med säte i Förenade kungariket har ..., under förutsättning att bolaget är den faktiska mottagaren av utdelningen, rätt till ett skattetillgodohavande motsvarande hälften av det skattetillgodohavande en enskild med hemvist i Förenade kungariket skulle ha haft rätt till om denne hade uppburit utdelningen samt till återbetalning av skillnaden mellan skattetillgodohavandet och skatt som bolaget är skyldigt att erlägga i Förenade kungariket ..."

21 Detta innebär att ett moderbolag med säte i Nederländerna som erhåller utdelning från ett bolag med säte i Förenade kungariket, under förutsättning att bolaget är den faktiska mottagaren av utdelningen, har rätt till ett skattetillgodohavande (eller en skattekredit) motsvarande hälften av det skattetillgodohavande en enskild med hemvist i Förenade kungariket skulle ha haft rätt till om denne hade uppburit dessa utdelningar.

22 I artikel 10.3 a ii i dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs följande:

"ii) Om en person med hemvist i Nederländerna har rätt till ett skattetillgodohavande avseende ... utdelning [som gjorts av ett bolag med säte i Förenade kungariket] enligt artikel 10.3 c kan skatt tas ut även i Förenade kungariket och i enlighet med Förenade kungarikets lagstiftning på det sammanlagda belopp eller värde till vilket utdelningen och skattetillgodohavandet uppgår. Skattesatsen får härvid inte överstiga 5 procent."

23 Den nationella domstolen har illustrerat detta med följande räkneexempel:

Utdelning från ett brittiskt bolag 80

Skattetillgodohavande för en brittisk enskild 20

1/2 skattetillgodohavande för det nederländska bolaget 10

90

Avgår 5 % skatt på (80+10) 4.5

Summa som erhålls av det nederländska bolaget 85.5

24 Av begäran om förhandsavgörande framgår att det nederländska moderbolaget enligt artikel 10.3 a ii i dubbelbeskattningsavtalet har rätt till återbetalning av det eventuella belopp varmed det halva skattetillgodohavandet överstiger den skatt som sålunda tagits ut. I det av den nationella domstolen i föregående punkt givna exemplet uppgår det belopp som skall återbetalas till 5,5.

25 Det skall med anledning av Océ NV:s uppgifter i dess skriftliga yttrande tilläggas att det i dubbelbeskattningsavtalet ursprungligen för såväl Förenade kungariket som Nederländerna föreskrevs att utdelning skulle beskattas i den stat där mottagaren av utdelningen var hemmahörande och i det utdelande bolagets stat. Sedan direktivet införlivades med den nederländska rättsordningen tillämpas emellertid i Nederländerna, enligt Océ NV, inte längre denna beskattning med 5 procent av utdelningar från dotterbolag med säte i Nederländerna till deras moderbolag med säte i Förenade kungariket, allt enligt lagen av den 10 september 1992 (Staatsblad 1992, s. 518), medan den i Förenade kungariket alltjämt tillämpas enligt dubbelbeskattningsavtalet.

26 I artikel 22.2 c i dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs:

"c. ...Nederländerna skall medge avdrag från nederländsk skatt för sådana intäkter som i enlighet med [bland annat artikel 10.3 i] förevarande avtal kan beskattas i Förenade kungariket, såvida dessa intäkter ingår i det skatteunderlag som anges i artikel 22.2 a. Detta avdrag uppgår till samma belopp som den skatt som erlagts för intäkterna i fråga i Förenade kungariket, men det får inte överstiga det avdrag som skulle medges om intäkterna i fråga var de enda intäkter som inte skulle beskattas i Nederländerna enligt de nederländska bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning."

27 Nederländerna är följaktligen skyldigt att medge avdrag från all nederländsk skatt som moderbolaget med säte i Nederländerna är skyldigt att erlägga på utdelningen upp till ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Förenade kungariket enligt artikel 10.3 a ii i dubbelbeskattningsavtalet.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

28 Océ NV är moderbolag till Océ UK Ltd, ett bolag som bildats och har sitt säte i Förenade kungariket.

29 Åren 1992 och 1993 utbetalade Océ UK Ltd utdelning till sitt moderbolag på totalt cirka 13 000 000 GBP och blev därmed skyldigt att erlägga ACT. Océ NV tillerkändes ett skattetillgodohavande motsvarande hälften av det skattetillgodohavande som en enskild med hemvist i Förenade kungariket skulle ha fått (cirka 2 174 000 GBP) med ett avdrag på 5 procent av summan av utdelningen och det ovannämnda skattetillgodohavandet (761 000 GBP). Océ NV erhöll därigenom ytterligare cirka 1 400 000 GBP.

30 Océ NV, som ansåg att avdraget på 5 procent innebar ett åsidosättande av artikel 5.1 i direktiv 90/435, eftersom det utgjorde källskatt på utdelning som utbetalats av dess dotterbolag, överklagade detta beskattningsbeslut till Special Commissioners. I dom av den 17 februari 2000 fann Commissioners att skatten på 5 procent enligt brittisk rätt utgjorde en skatt och att det var nödvändigt att till EG-domstolen inge en begäran om förhandsavgörande. Skattemyndigheten överklagade dock till High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division (Revenue) under bestridande endast av att avdraget på 5 procent enligt brittisk rätt skulle anses utgöra skatt.

31 I sin dom av den 2 november 2000 fann High Court att det saknade betydelse hur skatten kvalificerades enligt brittisk lag, eftersom frågan huruvida skatten på 5 procent omfattas av artikel

5.1 var en gemenskapsrättslig fråga. High Court återförvisade målet till Commissioners för utformning av de frågor som skulle hänskjutas till domstolen för förhandsavgörande.

32 Under dessa omständigheter har Special Commissioners of Income Tax till domstolen ställt följande tolkningsfrågor:

"1) Utgör den skatt på 5 procent som föreskrivs i artikel 10.3 a ii i det mellan Förenade kungariket och Nederländerna år 1980 ingångna dubbelbeskattningsavtalet (skatten på 5 procent), under de omständigheter som beskrivits i begäran om förhandsavgörande, en källskatt på vinst som ett dotterbolag delar ut till moderbolaget i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 (direktivet)?

2) Om skatten på 5 procent anses vara en sådan källskatt, skall den då ha fortsatt tillämpning med stöd av artikel 7.2 i direktivet?

3) Om skatten på 5 procent kan bibehållas enbart med stöd av artikel 7.2 i direktivet, är artikel 7.2 ogiltig på grund av bristande motivering eller underlåtenhet att samråda med Ekonomiska och sociala kommittén och Europaparlamentet, med följd att artikeln i fråga inte har som verkan att Förenade kungariket får behålla sin rätt att ta ut skatten på 5 procent ?"

Den första tolkningsfrågan

33 Den nationella domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida en skatt som den i artikel 10.3 a ii i dubbelbeskattningsavtalet föreskrivna skatten på 5 procent, som avses i målet vid den nationella domstolen, utgör en sådan källskatt på vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

Yttranden till domstolen

34 Océ NV, den italienska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen anser att skatten på 5 procent utgör en källskatt på vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet och som i princip är förbjuden enligt denna artikel.

35 Océ NV har med hänvisning till punkt 26 i generaladvokaten Albers förslag till avgörande i målet Athinaïki Zythopoiïa (dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, REG 2001, s. I-6797), i vilket denne ansett att begreppet källskatt, i enlighet med domstolens extensiva tolkning, omfattar varje skatterättslig bestämmelse som medför att vinstutdelning från ett inhemskt dotterbolag till dess moderbolag i en annan medlemsstat beskattas. Artikel 5.1 i direktivet borde alltså tolkas så, att den innebär ett förbud mot skatterättsliga bestämmelser enligt vilka vinstutdelning belastas med särskilda avgifter som inte skulle finnas om vinstutdelning inte skett.

36 Océ NV har erinrat om att skatten på 5 procent tagits ut på summan av alla utdelningar som deklarerats av Océ NV och hälften av skattetillgodohavandena. De utdelningar som deklarerats av Océ NV utgör uppenbarligen vinster som ett dotterbolag delat ut till sitt moderbolag i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, varför skatten på 5 procent under alla omständigheter, i den mån den tas ut på utdelningar, utgör en källskatt på vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag.

37 Océ NV anser emellertid att skatten också skall betraktas som en källskatt såvitt den tillämpas på hälften av skattetillgodohavandet. Océ NV:s argument i det hänseendet anges i det följande.

38 För de första anser Océ NV att begreppet vinst inte endast avser utdelningar som utbetalats kontant utan att det också kan omfatta andra former av inkomster av en aktie. Skattetillgodohavandet är en förmån som kan värderas i pengar och som hänger samman med vinstutdelningen. Om det är fråga om ett bolag med säte i en annan stat som har rätt till hälften av skattetillgodohavandet enligt ett dubbelbeskattningsavtal, skall detta partiella

skattetillgodohavande utbetalas kontant, med undantag för skatten på 5 procent. Skattetillgodohavandet skall därför betraktas som en del av den vinst som delats ut av dotterbolaget. För övrigt anses hälften av skattetillgodohavandet utgöra en del av den skattepliktiga inkomsten vid tillämpningen av nederländsk inkomstskatt.

39 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att domstolen i sin dom av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe (REG 2000, s. I-4243), har gjort en extensiv tolkning av begreppet källskatt på vinstutdelningar, som bekräftats av generaladvokaten Alber i det ovannämnda målet Athinaïki Zythopoiïa. Sålunda framgår av punkt 23 i domen i målet Epson Europe att en skatt som aktualiseras till följd av betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper, för vilken skatteunderlag består av inkomsten från dessa värdepapper och där det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig, utgör en källskatt.

40 Mot bakgrund av denna rättspraxis har Förenade kungarikets regering frångått sin tidigare ståndpunkt, som den företrädde till och med i samband med överläggningen om direktivet, enligt vilken skatten på 5 procent inte utgjorde en källskatt i den mening som avses i direktivet eftersom det bokstavligt talat inte finns någon källskatt på en vinstutdelning förrän vinsten har minskats med källskatten. Förenade kungarikets regering har uppgett att skatten på 5 procent aktualiseras av betalningen av skattetillgodohavandet, vilket endast existerar om det sker en utdelning, att skatteunderlaget är summan av det belopp eller värde vartill utdelningen och skattetillgodohavandet uppgår, samt att det är aktieägaren som är skattskyldig för skatten på 5 procent. Förenade kungarikets regering anser följaktligen, i likhet med Océ NV, att skatten på 5 procent utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

41 Kommissionen har för egen del erinrat om att frågan huruvida en skatt skall anses utgöra en källskatt på vinster är avhängig av dess verkningar och inte av hur den definieras i nationell rätt.

42 Kommissionen har gjort gällande att skatten på 5 procent skall anses utgöra en skatt på vinstutdelningen. Dotterbolaget med säte i Förenade kungariket har nämligen gjort vinster och delat ut i vart fall en del av dessa vinster efter skatt till moderbolaget. Enligt dubbelbeskattningsavtalet har Förenade kungariket avstått från en del av sin rätt att beskatta dotterbolagets vinster. Förenade kungariket har tillerkänt moderbolaget ett skattetillgodohavande hänförligt till en del av vinsten och har till detta bolag, i den mån det inte hade andra skatterättsliga skyldigheter i Förenade kungariket, betalat ut skattetillgodohavandet. Kommissionen anser att denna betalning i själva verket har sitt ursprung i en del av dotterbolagets vinster som först tas ut i form av skatt enligt nationell rätt och som sedan överlåts av skattemyndigheten i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet och överförs till moderbolaget. Utdelningen och därtill hörande skattetillgodohavande motsvarar därmed utdelade vinster, och skatten på 5 procent på det sammanlagda beloppet av dessa utgör alltså en skatt på vinstutdelningen.

43 Det är enligt kommissionen betydelsefullt i detta hänseende att den i Förenade kungariket uttagna skatten enligt artikel 22.2 c i dubbelbeskattningsavtalet ger rätt till ett avdrag med samma belopp på den skatt som moderbolaget har att betala i Nederländerna, såvida utdelningen och skattetillgodohavandet är en del av skatteunderlaget i Nederländerna.

44 Enligt kommissionen borde denna skatt på vinstutdelning anses utgöra en källskatt med hänsyn till att den innehålls före betalningen av de till moderbolaget utdelade vinsterna. Skatten på 5 procent utlöses av betalningen av vinsterna och uppbörden sker inte senare.

Domstolens svar

45 Domstolen erinrar inledningsvis om att avsikten med direktivet, som framgår av bland annat tredje skälet däri, är att genom ett gemensamt skattesystem avskaffa samtliga nackdelar för samarbete mellan bolag i olika medlemsstater i förhållande till samarbete mellan bolag i en och samma medlemsstat och att därigenom underlätta gränsöverskridande samarbete inom

gemenskapen. I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs således befrielse från källskatt vid vinstutdelningen i den medlemsstat där dotterbolaget finns för att undvika dubbelbeskattning (dom av den 17 oktober 1996 i de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkavit m.fl., REG 1996, s. I-5063, punkt 22, och domarna i de ovannämnda målen Epson Europe, punkt 20, och Athinaïki Zythopoiïa, punkt 25).

46 För att avgöra huruvida den beskattning av vinstutdelning enligt lagstiftningen i Förenade kungariket som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av artikel 5.1 i direktivet, hänvisar domstolen för det första till denna bestämmelses lydelse och konstaterar att begreppet källskatt som återfinns däri inte avser endast vissa särskilda nationella skatter (se domarna i de ovannämnda målen Epson Europe, punkt 22, och Athinaïki Zythopoiïa, punkt 26). För det andra skall det påpekas att det av fast rättspraxis framgår att 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 (se domen i det ovannämnda målet Athinaïki Zythopoiïa, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

47 Domstolen har redan uttalat, 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 (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Epson Europe, punkt 23, och Athinaïki Zythopoiïa, punkterna 28 och 29).

48 Den i målet vid den nationella domstolen aktuella skatten har den egenheten att den tas ut på summan av dels de utdelningar som betalas ut av dotterbolaget med säte i Förenade kungariket till dess moderbolag med säte i Nederländerna, dels det partiella skattetillgodohavande som denna utdelning ger rätt till. För att besvara den första frågan bör skatten på 5 procent, som generaladvokaten angett i punkt 19 i sitt förslag till avgörande, utredas för sig alltefter hur den belastar själva utdelningen eller det skattetillgodohavande som utdelningen ger rätt till. Detta bör göras även om samtliga de parter som yttrat sig vid domstolen är eniga om att skatten på 5 procent i sin helhet utgör en källskatt.

49 Det kan påpekas att den del av skatten på 5 procent som är tillämplig på utdelningen direkt belastar utdelningar i den stat där de sker eftersom dessa ingår i skatteunderlaget.

50 Den utlöses av betalningen av utdelningarna och härvidlag måste betonas att det saknar betydelse om den skatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen tas ut endast om det föreligger en rätt till skattetillgodohavandet, vilket innebär att, om det saknas ett skattetillgodohavande enligt ett dubbelbeskattningsavtal, utdelningen skall betalas ut i sin helhet. Det är nämligen klarlagt att skattetillgodohavandet enligt dubbelbeskattningsavtalet tillerkänns i samband med utbetalningen av utdelningar från ett dotterbolag med säte i Förenade kungariket till dess moderbolag med säte i Nederländerna. Om en sådan utdelning inte äger rum skulle naturligtvis ingen skatt uttas på summan av utdelningen och det skattetillgodohavande som den ger rätt till.

51 Den del av skatten på 5 procent som är tillämplig på utdelningar är proportionell i förhållande till det värde eller belopp utdelningarna uppgår till, och det är moderbolaget som erhåller utdelningarna som är skattskyldigt. Den påverkar den inkomst som moderbolaget med säte i Nederländerna får på sin andel av kapitalet i dotterbolaget med säte i Förenade kungariket, eftersom den innebär en minskning av värdet av denna andel.

52 När det gäller den del av skatten som tas ut på utdelningar saknar det betydelse för huruvida den skall betecknas som källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet att det aktieägande moderbolaget, i målet vid den nationella domstolen, slutligen erhåller ett sammanlagt

belopp som är större än de utdelningar den erhåller från sitt dotterbolag. Det är nämligen ostridigt att utdelningarna ingår i skatteunderlaget och att skatten därför skall uttas på dem, eftersom den endast kan betraktas som ett verktyg för beräkning av skattetillgodohavandet. Att efter beskattning få ett belopp som är större än utdelningarna är ett resultat både av den fastställda skattesatsen och den omständigheten att skatten belastar summan av utdelningarna och det partiella skattetillgodohavandet. Det skulle räcka med en högre skattesats för att göra det belopp som slutligen erhölls av det aktieägande moderbolaget lägre än utdelningarna.

53 Det skulle dock strida mot principen om en enhetlig tolkning av gemenskapsrätten om begreppet källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, vars kännetecken redovisats i den rättspraxis som anges i punkt 47 i denna dom, kunde vara avhängigt av den procentsats vartill den aktuella skatten fastställdes.

54 Härav följer att den skatt på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet, såvitt den tas ut på utdelningar från ett inhemskt dotterbolag till dess moderbolag utomlands, skall anses utgöra en sådan, enligt artikel 5.1 i direktivet, i princip förbjuden källskatt på vinstutdelning.

55 Den del av skatten på 5 procent som tillämpas på det skattetillgodohavande som utdelningen ger rätt till uppvisar inte samma kännetecken som en, enligt artikel 5.1 i direktivet, i princip förbjuden källskatt på vinstutdelning, eftersom den inte belastar de vinster som delas ut av dotterbolaget.

56 Skattetillgodohavandet är nämligen ett skatteinstrument som syftar till att undvika att en dubbelbeskattning i ekonomisk mening sker, först hos dotterbolaget och sedan hos moderbolaget som mottar utdelningen, av de vinster som betalas ut i form av utdelningar. Det utgör således inte en inkomst av värdepapper.

57 Som generaladvokaten påpekat i punkterna 30, 33 och 34 i sitt förslag till avgörande strider verkningarna av beskattningen av skattetillgodohavandet inte mot förbudet mot källskatt enligt direktivet. Den partiella minskningen av skattetillgodohavandet med den skatt på 5 procent som belastar den, påverkar nämligen inte den skattemässiga neutraliteten för gränsöverskridande utdelningar eftersom den inte tillämpas på utdelningar och inte minskar deras värde för det moderbolag till vilka de utbetalas.

58 En sådan tolkning vinner dessutom stöd av det faktum att uttaget av skatten på 5 procent i Förenade kungariket, enligt det system som inrättats genom det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelsbeskattningsavtalet, i gengäld innebär en skyldighet för det nederländska statsverket att i enlighet med artikel 22.2 c i dubbelbeskattningsavtalet tillåta en avräkning mot moderbolagets skatt.

59 Härav följer att den skatt på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet, såvitt den tas ut på det skattetillgodohavande som utdelningar från det inhemska dotterbolaget till dess utländska moderbolag ger rätt till, inte skall anses utgöra en, enligt artikel 5.1 i direktivet, i princip förbjuden källskatt på utdelning.

60 Den första tolkningsfrågan skall således besvaras så, att en sådan skatt som den skatt på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet, såvitt den tas ut på utdelningar från dotterbolaget med säte i Förenade kungariket till moderbolaget med säte i en annan medlemsstat, utgör en källskatt på vinstutdelningar från ett dotterbolag till moderbolaget i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet. Såvitt den däremot tas ut på det skattetillgodohavande som dessa utdelningar ger rätt till i Förenade kungariket, utgör denna skatt inte en källskatt som är förbjuden enligt artikel 5.1 i direktivet.

Den andra tolkningsfrågan

61 Den nationella domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 7.2 i direktivet skall tolkas så, att den medger att en sådan skatt som den skatt på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet tas ut, även om denna skatt utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

62 Mot bakgrund av svaret på den första frågan avser den andra frågan endast skatten på 5 procent såvitt den tas ut på utdelningar.

Yttranden till domstolen

63 Enligt Océ NV kan artikel 7.2 i direktivet inte tolkas så, att en nationell lagstiftning eller ett dubbelavtal i dess helhet skall anses tillåtet, såvitt syftet är att rent allmänt förhindra eller minska dubbelbeskattningen. Som generaladvokaten Alber uppgett i punkt 41 i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Athinaïki Zythopoiïa omfattas endast de bestämmelser som konkret förhindrar eller minskar dubbelbeskattning av tillämpningsområdet för artikel 7.2 i direktivet, men däremot inte bestämmelser som endast utgör en del av jämkningen av de avtalsslutande staternas intressen när det gäller tilldelningen av berörda skatteinkomster utan att direkt förhindra en dubbelbeskattning.

64 Enligt Océ NV motsvarar följaktligen bestämmelserna om utbetalning av ett partiellt skattetillgodohavande, vilka återfinns i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet, sådana bestämmelser som är undantagna enligt artikel 7.2 i direktivet, men däremot inte bestämmelserna genom vilka en källskatt motsvarande skatten på 5 procent införs. Enligt Océ NV utgör nämligen en skatt på 5 procent av summan av utdelningarna och skattetillgodohavandet inte en åtgärd för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar. Dess enda effekt är tvärtom att fördela inkomsterna från dubbelbeskattningen på utdelningar mellan Förenade kungariket och Nederländerna.

65 Océ NV har tillagt att artikel 7.2 i direktivet inte kan tolkas så, att den tillåter tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som i större eller mindre utsträckning rör betalning av skattetillgodohavanden.

66 Océ NV har i detta hänseende bestritt skattemyndighetens under förfarandet i den nationella domstolen framförda argument att skatten på 5 procent skulle anses vara tillåten enligt artikel 7.2 i direktivet eftersom den uttas i samband med betalningen av en skattekredit. En sådan tolkning skulle innebära att man ansåg att det enligt artikel 7.2 i direktivet fanns ett undantag från principen om befrielse från källskatt enligt artikel 5.1 och den tolkningen kan inte godtas.

67 I femte skälet i direktivet anges nämligen vissa undantag från artikel 5.1 men dessa föreskrivs uttryckligen i själva artikel 5 och inleds med orden "utan hinder av punkt 1". Ingenting i skälen i direktivet antyder däremot att det skulle ha funnits en vilja att genom artikel 7.2 införa ett undantag från den i artikel 5.1 ställda principen och någon motivering i avseende till detta ges inte.

68 Förenade kungarikets regering anser, och får härvid stöd av den italienska regeringen och kommissionen, att även om skatten på 5 procent utgör en källskatt, den icke desto mindre är tillåten enligt artikel 7.2 i direktivet.

69 Förenade kungarikets regering har i detta hänseende anfört att denna artikel har en mycket vid formulering ("detta direktiv skall inte påverka") och innebär att bestämmelser som har de i artikel 7.2 angivna kännetecknen skall ha fortsatt tillämpning, oberoende av vad som i direktivet kan anses tala i motsatt riktning.

70 Enligt Förenade kungarikets regering saknar det betydelse att artikel 10.3 a ii, i vilken skatten på 5 procent föreskrivs, inte som sådan är avsedd att minska dubbelbeskattningen. Skatten på 5 procent skall nämligen inte betraktas lösryckt ur sitt sammanhang. Den är en beståndsdel i bestämmelserna om betalning av en skattekredit till Océ NV inom ramen för dubbelbeskattningsavtalet. Den italienska regeringen, vars ståndpunkt går i samma riktning, har anfört att skatten på 5 procent när det gäller de bilaterala bestämmelserna tillhör en uppsättning bestämmelser som har till syfte att mildra dubbelbeskattningen av utdelningar.

71 Förenade kungarikets regering anser att artikel 10 betraktad som en odelbar helhet rör betalningen av skattekrediter och har till syfte att minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar, vilka omfattas av artikel 7.2 i direktivet. Kommissionen åsyftar för egen del endast artikel 10.3 i dubbelbeskattningsavtalet.

72 De har till stöd för sina ståndpunkter gjort gällande att man bör föreställa sig de nederländska moderbolagens ställning utan artikel 10 (eller artikel 10.3) i dubbelbeskattningsavtalet. I den situationen skulle den ekonomiska dubbelbeskattningen för en aktieägare, som Océ NV, som inte har säte i Förenade kungariket inte minskas. Océ UK Ltd:s vinster skulle de facto till fullo vara föremål för bolagsskatt i Förenade kungariket och ingen källskatt skulle tas ut i samband med utbetalningen av utdelningar till Océ NV, utan utdelningarna skulle i princip vara fullt skattepliktiga i Nederländerna. Förenade kungariket skulle (i motsats till Nederländerna) avsevärt minska dubbelbeskattningen eftersom denna stat enligt artikel 10.3 c i dubbelbeskattningsavtalet tillerkänner en rätt till betalning av skattekredit som motsvarar hälften av det skattetillgodohavande som en enskild med hemvist i Förenade kungariket skulle ha haft rätt till, med avdrag för skatten på 5 procent. Förenade kungariket har därför uppgett att Océ NV tack vare dubbelbeskattningsavtalet inte endast erhåller själva utdelningen i sin helhet utan också ett tilläggsbelopp som i själva verket är en återbetalning av en del av den bolagsskatt som dotterbolaget är skyldigt i Förenade kungariket.

73 Förenade kungarikets regering har betonat att artikel 7.2 i direktivet inte skall tolkas så, att samtliga bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal eller bestämmelser angående betalning av en skattekredit är undantagna. Som generaladvokaten Alber uppgett i punkterna 40 och 41 i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Athinaïki Zythopoiïa berörs endast bestämmelser vars direkta verkan är att undvika eller minska dubbelbeskattning. En källskatt som under andra omständigheter skulle vara förbjuden enligt artikel 5.1 i direktivet skulle följaktligen kunna tillämpas endast om den utgjorde en beståndsdel i en bestämmelse vars direkta verkan är att förhindra eller minska dubbelbeskattning, såsom är fallet med artikel 10 i det i målet i den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet.

74 Enligt Förenade kungarikets regering beklagar sig Océ NV egentligen över att artikel 10.3 i dubbelbeskattningsavtalet inte minskar den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar i den omfattning Océ NV skulle önska. Förenade kungarikets regering har härvidlag gjort gällande att artikel 7.2 i direktivet inte innehåller något krav på att dubbelbeskattningen skall minskas med ett minimibelopp.

75 Förenade kungarikets regering har slutligen tillagt att om den av Océ NV förespråkade tolkningen skulle godtas och om artikel 7.2 i direktivet inte kunde omfatta källskatt som uppbärs i samband med tillerkännandet av en skattekredit, denna bestämmelse helt skulle berövas betydelse och innehåll.

76 Den italienska regeringen har tillagt att Océ NV inte kan beklaga sig över att det i bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet, vilken ger bolaget möjlighet att erhålla en skattekredit, dessutom föreskrivs att denna skattekredit skall minskas med skatten på 5 procent. Något annat skulle inte gälla annat än om skattesatsen för denna skatt var fastställd till en sådan nivå att skattekreditens verkan bortfaller, något som inte är fallet här.

77 Enligt kommissionen är syftet med artikel 7.2 i direktivet att från förbudet mot källskatt undanta sådana skatter som är beståndsdelar i systemet med tillerkännande av skattetillgodohavanden för att minska dubbelbeskattningen. Kommissionen har härvidlag uppgett att artikel 7.2 lades till i direktivet på Förenade kungarikets begäran mot slutet av de överläggningar inom rådet som ledde till att direktivet antogs och detta just i syfte att säkerställa att bestämmelser som den i artikel 10.3 i dubbelbeskattningsavtalet fick fortsatt tillämpning. Kommissionen har medgett att de ställningstaganden som gjordes under rådets överläggningar inte har någon avgörande betydelse för tolkningen av de bestämmelser som de medfört, men anser att de bör beaktas för att utröna lagstiftarens vilja.

78 Förenade kungarikets regering gjorde under förhandlingen gällande att dess ställningstagande i förevarande mål motsvarar rådets ursprungliga avsikt eftersom artikel 7.2 i direktivet ursprungligen infördes på dess begäran.

79 Kommissionen har tillagt att det inte kan bestridas att källskatt inte uttryckligen nämns i artikel 7.2. Om källskatt i samband med tillerkännande av ett skattetillgodohavande inte omfattades av artikel 7.2 skulle denna artikel inte ha någon mening eftersom det inte skulle finnas något annat som skulle kunna påverkas av direktivet.

Domstolens svar

80 Som angetts i punkt 45 i denna dom är avsikten med direktivet att genom ett gemensamt system för beskattning av vinstutdelning avskaffa nackdelar för moderbolag och dotterbolag med säte i olika medlemsstater och att därigenom underlätta gränsöverskridande samarbete mellan bolag inom gemenskapen.

81 Då ett moderbolag i egenskap av delägare i dotterbolaget mottar utdelad vinst, måste i detta syfte, för det första, den stat där moderbolaget är hemmahörande, som framgår av fjärde skälet i direktivet, antingen avstå från att beskatta sådan vinst, eller beskatta den men låta moderbolaget från skatten avräkna den på denna vinst belöpande bolagsskatt som dotterbolaget har betalat.

82 För att åstadkomma skattemässig neutralitet är det, för det andra, som framgår av femte skälet i direktivet, nödvändigt att den vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag undantas från källskatt förutom i särskilda fall. Det anges emellertid att Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Grekland, på grund av deras skattesystems speciella utformning, samt Republiken Portugal, av budgetskäl, bör tillåtas att tillfälligtvis behålla ett källskattesystem.

83 På denna grund uppställs i artikel 5.1 i direktivet den principen att vinstutdelning från ett dotterbolag med säte i en medlemsstat till moderbolaget med säte i en annan medlemsstat skall vara befriad från källskatt. De i femte skälet i direktivet angivna tillfälliga undantagen för de tyska, grekiska och portugisiska skattesystemen nämns uttryckligen i artikel 5.2, 5.3 och 5.4 i direktivet. Det saknas en liknande uttrycklig undantagsbestämmelse till förmån för det brittiska skattesystemet.

84 I förevarande mål har det - utan att detta har bestritts - emellertid påstått att artikel 7.2 i direktivet avfattats med beaktande av det brittiska systemet, i vilket vinstutdelningar är förenade med en rätt till betalning av ett partiellt skattetillgodohavande när det föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal mellan moderbolagets medlemsstat och Förenade kungariket, med vetskap om att summan av vinstutdelningen och det partiella skattetillgodohavandet i Förenade kungariket beskattas med skatten på 5 procent. En sådan argumentation utgår från att skatten i fråga i vart fall delvis utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

85 Den italienska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen anser att det härav följer att det enligt artikel 7.2 i direktivet är tillåtet för medlemsstater att göra undantag från principförbudet mot källskatt på vinster som delas ut av dotterbolaget och att beskatta vinstutdelningar hos moderbolaget, om den bestämmelse enligt vilken beskattning skall ske är en beståndsdel i en uppsättning nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som har till syfte att minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar (vilket i princip är fallet med bilaterala dubbelbeskattningsavtal) och som rör betalning av skattekrediter till förmån för dem som mottar utdelning.

86 Härvidlag erinrar domstolen om att undantag från en allmän princip skall tolkas snävt. Vad särskilt gäller den i artikel 5.1 i direktivet föreskrivna principen om befrielse från källskatt har domstolen sålunda i punkt 27 i domen i det ovannämnda målet Denkavit m.fl. funnit att artikel 3.2 i direktivet med hänsyn till att den utgör ett undantag från nämnda princip måste tolkas snävt och att medlemsstaternas möjlighet enligt denna artikel inte får tolkas på ett sätt som går längre än artikelns ordalydelse.

87 Det kan påpekas att skatten på 5 procent, inom ramen för det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet, har införts i direkt anslutning till betalningen av ett skattetillgodohavande, vilket inrättats i syfte att minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar från dotterbolaget med säte i Förenade kungariket till moderbolaget med säte i Nederländerna. Domstolen konstaterar att skattesatsen för denna skatt, vilken såvitt den tas ut på utdelningar utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, som den italienska regeringen påpekat, inte har fastställts till en sådan nivå att verkningarna av denna minskning av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar bortfaller. Skatt som i Förenade kungariket betalas på utdelningar är enligt artikel 22.2 c i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet under alla omständigheter avdragsgill mot den skatt som skall betalas i Nederländerna.

88 Under dessa förhållanden kan den i målet i den nationella domstolen aktuella källskatten anses tillhöra en uppsättning avtalsgrundade bestämmelser om betalning av skattekredit till förmån för dem som mottar utdelning som härigenom syftar till att minska dubbelbeskattningen.

89 Den andra frågan skall således besvaras på så sätt att artikel 7.2 i direktivet skall tolkas så, att den medger att en sådan skatt som den skatt på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet tas ut, även om denna skatt såvitt den tillämpas på utdelningar från dotterbolaget till moderbolaget, utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

Den tredje tolkningsfrågan

90 Den nationella domstolen har ställt den tredje tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 7.2 i direktivet är ogiltig på grund av bristande motivering eller underlåtenhet att samråda med Ekonomiska och sociala kommittén och Europaparlamentet, med följd att artikeln i fråga inte har som verkan att Förenade kungariket får behålla sin rätt att ta ut skatten på 5 procent.

Yttranden till domstolen

91 Océ NV anser att artikel 7.2 i direktivet skall anses vara ogiltig både på grund av bristande motivering och på grund av underlåtenhet att samråda med Ekonomiska och sociala kommittén och Europaparlamentet.

92 Océ NV har härvid påstått att artikel 7.2 i direktivet i strid med artikel 253 EG inte är tillräckligt motiverad. Direktivet har en bristfällig motivering såvitt avser artikel 7.2 i så måtto att en sådan undantagssituation, i motsats till vad som var fallet med de andra undantagsbestämmelserna i direktivet, inte anges i preambeln. I femte skälet uppställs den principen att det för att åstadkomma skattemässig neutralitet är nödvändigt att den vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag utom i särskilda fall undantas från källskatt. Océ NV anser att det borde krävas förklaringar när undantag görs från denna princip. Vad beträffar de uttryckliga undantagen i artikel 5 föreskrivs i femte skälet att tillfälliga undantag kan göras till förmån för vissa medlemsstater. Däremot finns där ingen grund för undantaget i artikel 7.2 i direktivet, vilket alltså inte kan bibehållas.

93 Océ NV har tillagt att det förslag som förelades parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén i sin ursprungliga utformning innehöll kommissionens ursprungliga förslag (EGT C 39, 1969, s. 7) och en ändring som överlämnades den 5 juli 1985 (KOM(1985) 360 slutlig) samt att den inte innehöll någon motsvarighet till nuvarande artikel 7. Parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén hördes dock endast angående den ursprungliga versionen och inte den slutgiltiga. Skyldigheten att samråda med bland annat parlamentet är dock särskilt viktig. Enligt fast rättspraxis skall rådet skicka tillbaka förslaget till parlamentet varje gång den slutligt antagna texten, betraktad i sin helhet, väsentligt avviker från den som varit föremål för samråd med parlamentet. I förevarande fall anser Océ NV att de skillnader som föreligger mellan de två versionerna är betydande eftersom en bestämmelse som, under förutsättning att det finns en skattekredit, gör det tillåtet för medlemsstater som har system för skattekredit att tillämpa en källskatt på gränsöverskridande vinstutdelningar utgör en väsentlig avvikelse från den ursprungliga texten. För de ändringar som medfört att artikel 7.2 införts skulle nytt samråd följaktligen ha skett med dessa två organ.

94 Förenade kungarikets regering, rådet och kommissionen har gjort gällande att artikel 7.2 i direktivet inte är behäftad med några formfel eller förfarandefel som kan påverka dess giltighet.

95 De har gjort gällande att en allmän motivering av direktivet, betraktat i sin helhet och i sina huvudsakliga beståndsdelar, är tillräcklig. Det är inte nödvändigt att ha en särskild motivering för varje punkt och stycke i ett direktiv, i synnerhet när den aktuella bestämmelsen endast innebär att en viss detalj utformas eller klargörs på ett sätt som överensstämmer med syftet med direktivet. Artikel 7.2 i direktivet utgör i huvudsak endast en teknisk justering av en detalj på ett sätt som är förenligt med direktivets allmänna systematik och som har till syfte att underlätta samspelet mellan direktivet och vissa dubbelbeskattningsavtal som har samma syfte.

96 Av samma skäl utgör den omständigheten att artikel 7.2 införts i direktivet inte en väsentlig ändring i förhållande till det förslag som hade översänts till parlamentet för samråd. Ändringen i fråga berör varken kärnan i det system som inrättats genom direktivet, eller direktivets materiella innehåll. Samma resonemang gäller för samrådet med Ekonomiska och sociala kommittén.

Domstolens svar

97 Vad beträffar den påstått bristande motiveringen av artikel 7.2 i direktivet erinrar domstolen om att motiveringsskyldighetens omfattning enligt fast rättspraxis är beroende av rättsaktens beskaffenhet i fråga och att motiveringen, vad beträffar allmänt tillämpliga rättsakter, kan begränsas till den generella helhet som har lett fram till antagandet av den och de allmänna syften som skall uppnås med den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 1998 i mål C-150/94, Förenade kungariket mot rådet, REG 1998, s. I-7235, punkt 25, och C-284/94, Spanien mot rådet, REG 1998, s. I-7309, punkt 28, samt dom av den 7 november 2000 i mål C-168/98, Luxemburg mot parlamentet och rådet, REG 2000, s. I-9131, punkt 62).

98 Domstolen har vidare vid upprepade tillfällen uttalat att, om det syfte som institutionen vill uppnå väsentligen framgår av den omtvistade rättsakten, någon särskild motivering för de val som gjorts inte behövs (domarna i de ovannämnda målen Förenade kungariket mot rådet, punkt 26, Spanien mot rådet, punkt 30, och Luxemburg mot parlamentet och rådet, punkt 62).

99 Som generaladvokaten funnit i punkt 57 i sitt förslag till avgörande anges ändamålet med direktivet, det vill säga skattemässig neutralitet för transaktioner avseende gränsöverskridande vinstutdelning, tydligt i detta. Denna motivering är tillräcklig för att också bestämmelsen om undantag för nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som har samma syfte, det vill säga artikel 7.2 i direktivet, skall anses omfattas av den.

100 Vad beträffar underlåtenheten att samråda med Ekonomiska och sociala kommittén och parlamentet följer av domstolens fasta rättspraxis att kravet att samråda med parlamentet under lagstiftningsförfarandet i de fall som föreskrivs i fördraget medför att nytt samråd skall ske varje gång den slutligt antagna texten, betraktad i sin helhet, väsentligt avviker från den som varit föremål för samråd med parlamentet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 1997 i mål C-392/95, parlamentet mot rådet, REG 1997, s. I-3213, punkt 15, och av den 11 november 1997 i mål C-408/95, Eurotunnel m.fl., REG 1997, s. I-6315, punkt 46).

101 Domstolen skall nu pröva huruvida den omständigheten att artikel 7.2 införts i direktivet utgör en väsentlig ändring i förhållande till det förslag som hade översänts till parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén för samråd.

102 Eftersom artikel 7.2 i direktivet endast gör det möjligt att bibehålla en fortsatt tillämpning av särskilda nationella eller avtalsgrundade system, om de överensstämmer med syftet med direktivet, som det beskrivs i tredje skälet däri och i punkt 45 i denna dom, bör den omständigheten att artikel 7.2 införts i direktivet betraktas som en teknisk justering och utgör inte en väsentlig ändring som kräver nytt samråd med parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén.

103 Den nationella domstolen bör följaktligen få det svaret, att det vid prövningen av den tredje frågan inte framkommit att det föreligger något formfel eller förfarandefel som påverkar giltigheten av artikel 7.2 i direktivet.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

104 De kostnader som har förorsakats den italienska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 6 februari 2001 har ställts av Special Commissioners of Income Tax (Förenade kungariket) - följande dom:

1) En sådan skatt som den på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet utgör, såvitt den tas ut på utdelningar från dotterbolaget med säte i Förenade kungariket till moderbolaget med säte i en annan medlemsstat, en källskatt på vinstutdelningar från ett dotterbolag till moderbolaget i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Såvitt den däremot tas ut på det skattetillgodohavande som dessa utdelningar ger rätt till i Förenade kungariket utgör denna skatt inte en källskatt som är förbjuden enligt artikel 5.1 i direktivet.

2) Artikel 7.2 i rådets direktiv 90/435 av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater skall tolkas så, att den medger att en sådan skatt som den på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet tas ut, även om denna skatt såvitt den tillämpas på utdelningar från dotterbolaget till moderbolaget, utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

3) Vid prövningen av den tredje frågan har det inte framkommit att det föreligger något formfel eller förfarandefel som påverkar giltigheten av artikel 7.2 i direktivet.