**Downloaded via the EU tax law app / web**

**Förenade målen C?338/08 och C?339/08**

**P. Ferrero e C. SpA**

**mot**

**Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba**

**och**

**General Beverage Europe BV**

**mot**

**Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1**

(begäran om förhandsavgörande från Commissione tributaria regionale di Torino)

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 90/435/EEG – Begreppet källskatt – Påförande, med tillämpning av ett skatteavtal, av skatt med 5 procent på utdelning och ’återbetalning av kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen’ från ett italienskt dotterbolag till dess moderbolag med hemvist i Nederländerna”

Sammanfattning av domen

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 – Källskatt*

*(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*

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

1. Påförande, med tillämpning av ett skatteavtal i syfte att undvika dubbelbeskattning, av skatt på ”återbetalning av kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen” från ett utdelande bolag till dess moderbolag utgör inte källskatt på vinstutdelning, som i princip är förbjuden enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, när denna kompletteringsskatt utgör en komplettering till den skatt på bolagsvinster som det utdelande bolaget får betala och när därför återbetalningen av beloppet avseende denna komplettering till moderbolaget ska betraktas som en överföring av en del av en skatteintäkt som uppkommer genom att den stat som det utdelande bolaget är hemmahörande i avstår från den definitiva uppbörden av densamma, i det av de båda avtalsslutande staterna godkända syftet att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning som ett moderbolag erhåller av sitt dotterbolag.

Denna slutsats gäller, med förbehåll för den nationella domstolens prövning av de olika element som är relevanta och i synnerhet huruvida de nationella skattemyndigheterna i praktiken systematiskt avstår från skatteintäkterna i form av kompletteringsskatten vid utdelning från ett bolag som är beläget på dess territorium till ett bolag beläget i en annan medlemsstat, bland annat för det fallet att det utdelande bolaget överför beloppet motsvarande denna komplettering direkt till det mottagande bolaget. Om ett sådant avstående skulle konstateras skulle överföringen, när den verkställs, nämligen kunna anses utgöra en vinstutdelning. Med detta antagande är alltså det villkor avseende beskattningsunderlaget som uppställs för att en skatt ska kvalificeras som källskatt, enligt vilket beskattningsunderlaget utgörs av inkomst av värdepapper, uppfyllt. I den mån även de två övriga villkor som uppställs för att en skatt ska kvalificeras som källskatt – avseende den beskattningsutlösande händelse som undersökts och bestämningen av vem som är skattskyldig – är uppfyllda, beträffande påförandet av den aktuella skatten, utgör denna skatt en källskatt på vinsterna som i princip är förbjuden enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435.

(se punkterna 26, 35, 36, 38, 39 och 42 samt punkt 1 i domslutet)

2. Innehållande, med tillämpning av ett skatteavtal i syfte att undvika dubbelbeskattning, av en källskatt på vinstutdelning från ett i landet hemmahörande dotterbolag till ett i landet icke hemmahörande dotterbolag, som i princip är förbjudet enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, kan anses ingå i tillämpningsområdet för artikel 7.2 i nämnda direktiv 90/435 bara om skatteavtalet innehåller bestämmelser om undanröjande eller lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar, och om tillämpningen av nämnda innehållande av skatt inte kan upphäva verkningarna därav, vilken bedömning ankommer på den nationella domstolen.

(se punkt 47 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 24 juni 2010 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 90/435/EEG – Begreppet källskatt – Påförande, med tillämpning av ett skatteavtal, av skatt med 5 procent på utdelning och ’återbetalning av

kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen’ från ett italienskt dotterbolag till dess moderbolag med hemvist i Nederländerna”

I de förenade målen C?338/08 och C?339/08,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Commissione tributaria regionale di Torino (Italien), av den 17 september respektive den 17 december 2007 som inkom till domstolen den 22 juli 2008, i målen

**P. Ferrero e C. SpA**

mot

**Agenzia delle Entrate – Ufficio Alba** (C?338/08),

och

**General Beverage Europe BV**

mot

**Agenzia delle Entrate – Ufficio Torino 1** (C?339/08),

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.?C. Bonichot (referent), samt domarna C. Toader, K. Schiemann, P. K?ris och L. Bay Larsen,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 december 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– P. Ferrero e C. SpA, genom M. Cerrato och G. Maisto, avvocati,

– General Beverage Europe BV, genom G. Maisto, avvocato,

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

– Europeiska kommissionen, genom A. Aresu och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 5.1 och 7.2 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), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat direktivet).

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan dels P. Ferrero e C. SpA (nedan kallat Ferrero), dels General Beverage Europe BV (nedan kallat GBE), och den italienska skatteförvaltningen angående skatt som denna tagit ut på finansiella transaktioner vilka ansetts utgöra utdelningar. Den första talan avser källskatt som innehållits i samband med att Ferrero till sitt nederländska moderbolag Ferrero International BV (nedan kallat Ferrero International) har lämnat utdelning och återbetalat ”kompletteringsskatten för den slutliga beräkningen”. Den andra talan avser källskatt som innehållits i samband med att GBE har erhållit utdelning och återbetalning av ”kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen” från sitt italienska dotterbolag Martini e Rossi SpA (nedan kallat Martini).

**Tillämpliga bestämmelser**

*Unionsrätten*

3 Tredje skälet i direktivet har följande lydelse:

”Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar.”

4 I artikel 1.1 i direktivet begränsas tillämpningsområdet enligt följande:

”Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv

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

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

5 I artikel 3.1 i direktivet definieras begreppen moderbolag och dotterbolag enligt följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv gäller följande:

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

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

6 I artikel 5.1 i direktivet anges principen om förbud mot källskatt enligt följande:

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

7 I artikel 7.2 i direktivet preciseras dock 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.”

*Nationell rätt*

8 Enligt gällande rätt i Italien vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skulle ett italienskt bolag som erhöll utdelning medges ett skattetillgodohavande motsvarande 9/16 av lämnad utdelning. Skattesatsen för italienska bolag uppgick till 36 procent, varför det utdelningsmottagande företaget beviljades ett skattetillgodohavande motsvarande den skatt som påförts det utdelande bolaget.

9 Den italienska lagstiftaren föreskrev också att en ”kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen” (nedan kallad kompletteringsskatt) under vissa förhållanden skulle läggas till inkomstskatten för de utdelande företagen. I artikel 105.1 i den konsoliderade lagen om inkomstskatt, som antagits genom republikens presidents dekret nr 917 av den 22 december 1986 (GURI nr 302, av den 31 december 1986), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, föreskrevs att denna kompletteringsskatt skulle tillämpas när en utdelning till sitt belopp översteg 64 procent av dotterbolagets deklarerade inkomst och denna inkomst motsvarade 9/16 av skillnaden.

*Det bilaterala avtalet mellan Republiken Italien och Konungariket Nederländerna*

10 I artikel 10.1 i avtalet mellan Republiken Italien och Konungariket Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, med tilläggsprotokoll, vilket ingicks i Haag den 8 maj 1990 (nedan kallat skatteavtalet) föreskrivs principen att utdelning får beskattas i det utdelningsmottagande bolagets stat.

11 Med avvikelse från denna princip föreskrivs i artikel 10.2a i) i skatteavtalet att utdelning får beskattas i det utdelande bolagets hemviststat på följande villkor:

”Utdelningen får emellertid beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga:

a) i) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som under 12 månader före dagen för utdelningsbeslutet har ägt mer än 50 procent av aktierna och rösterna i det bolag som betalar utdelningen.”

12 I artikel 10.3 i skatteavtalet föreskrivs att nederländska bolag kan erhålla återbetalning av den kompletteringsskatt som beskrivs i punkt 9 i denna dom på följande villkor:

”En person med hemvist i Nederländerna som erhåller utdelning från ett bolag med hemvist i Italien har rätt till återbetalning av ett belopp motsvarande den [kompletteringsskatt] på denna utdelning som nämnda bolag i förekommande fall har att erlägga, såvida inte den skatt som nämns i punkt två ska avräknas. Yrkande om sådan återbetalning ska framställas av nämnda bolag inom den frist som föreskrivs i italiensk lag varvid bolaget agerar i eget namn men för personen med hemvist i Nederländerna.

Denna bestämmelse tillämpas på utdelning som beslutats från och med den dag då förevarande avtal träder i kraft.

Det utdelande bolaget kan betala ovannämnda belopp till en person med hemvist i Nederländerna samtidigt som utdelningen till denna person betalas ut och i den första inkomstdeklaration som

följer på nämnda betalning dra av samma belopp från den skatt som det har att betala. …”

13 I artikel 10.5 a och b i skatteavtalet föreskrivs följande:

”a) Med uttrycket ’utdelning’ förstås i denna artikel inkomst av aktier …

b) Med utdelning som betalas av ett bolag med hemvist i Italien avses även de i punkt 3 avsedda bruttobelopp som återbetalas såsom för [kompletteringsskatt], vilka hänför sig till utdelning som detta bolag betalat ut.”

14 I artikel 24.3 i skatteavtalet föreskrivs vidare följande:

”Nederländerna ska dessutom medge avräkning för den nederländska skatt som sålunda beräknats på den skattepliktiga inkomsten i Italien enligt artiklarna 10.2 … i förevarande avtal, i den mån denna ingår i det underlag som avses i punkt 1. Avräkningsbeloppet ska motsvara den skatt som betalats i Italien på denna inkomst, men inte överstiga den nedsättning som skulle beviljas om den inkomst som sålunda inkluderats i beskattningsunderlaget uteslutande utgörs av inkomst som är undantagen från skatteplikt i Nederländerna med stöd av bestämmelser i nederländsk lagstiftning om undvikande av dubbelbeskattning.”

**Tvisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

15 Kapitalet i Ferrero och Martini ägs till 100 procent av deras respektive moderbolag, Ferrero International och GBE. Ferrero lämnade utdelning till Ferrero International under år 1997 och Martini lämnade utdelning till GBE under år 1998. De ”återbetalade” också kompletteringsskatten i enlighet med artikel 10.3 i skatteavtalet.

16 De italienska skattemyndigheterna innehöll källskatt med 5 procent på dessa fyra transaktioner med stöd av artikel 10.2 a i) i skatteavtalet. Ferrero International och GBE yrkade till följd härav var för sig återbetalning av den sålunda påförda skatten. Skattemyndigheterna beslutade att inte bifalla dessa yrkanden, varpå klagandena i målet vid den nationella domstolen var för sig överklagade besluten hos Commissione tributaria regionale di Cuneo och hos Commissione regionale di Torino. Corte suprema di cassazione, vid vilken de två målen vid den nationella domstolen slutligen anhängiggjordes, fann att påförandet av en sådan skatt på utdelningarna var förenligt med direktivet, men att så däremot inte var fallet med ett sådant påförande av skatt på återbetalningen av kompletteringsskatten. Denna domstol återförvisade därefter dessa två mål till Commissione tributaria regionale di Torino.

17 Commissione tributaria regionale di Torino beslutade mot denna bakgrund att i förevarande mål C?338/08 vilandeförklara det mål som den har att avgöra och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör den skatt som är tillämplig på det belopp som erlagts som [kompletteringsskatt] en källskatt på utdelning som är otillåten enligt artikel 5.1 i [direktivet] (i förevarande fall hade dotterbolaget valt att tillämpa avtalsbestämmelserna)?

2) För det fall den första frågan besvaras jakande: Är skyddsklausulen i artikel 7.2 i direktivet tillämplig?”

18 Commissione tributaria regionale di Torino beslutade även, beträffande mål C?339/08, att vilandeförklara det mål som den har att avgöra och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör den skatt som är tillämplig på det belopp som erlagts som [kompletteringsskatt] en

källskatt på utdelning som är otillåten enligt artikel 5 i direktivet …?

2) Är skyddsklausulen i artikel 7.2 i direktivet tillämplig, särskilt om artikel 7.2 i direktivet … ska tolkas så, att en medlemsstat får avstå från att tillämpa skattebefrielsen i artikel 5.1 i direktivet om moderbolagets hemviststat medger moderbolaget avräkning enligt ett bilateralt avtal?”

19 Domstolens ordförande beslutade den 16 september 2008 att förena målen C?338/08 och C?339/08 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

**Prövning av tolkningsfrågorna**

20 Domstolen konstaterar inledningsvis att det av tolkningsfrågorna uttryckligen framgår att dessa uteslutande avser huruvida den skatt på 5 procent som de italienska skattemyndigheterna tar ut med stöd av skatteavtalet på de italienska dotterbolagens återbetalning av kompletteringsskatten till de nederländska moderbolagen är förenlig med unionsrätten.

21 Frågorna avser alltså inte huruvida beskattningen av de italienska bolagens utdelningar till deras nederländska moderbolag är förenlig med unionsrätten eller, *a fortiori*, huruvida unionsrätten tillåter de skattebestämmelser i den nationella rätt som är tillämplig i målen vid den nationella domstolen, vilka tillämpas på denna utdelning.

*Den första frågan*

22 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att domstolen ska klargöra huruvida de italienska skattemyndigheternas påförande, med stöd av artikel 10.2 a i) i skatteavtalet, av en skatt med 5 procent på den återbetalning av kompletteringsskatten som de italienska bolagen företar till förmån för sina nederländska moderbolag, med stöd av artikel 10.3 i avtalet, utgör ett otillåtet innehållande av källskatt enligt artikel 5.1 i direktivet.

23 Domstolen erinrar inledningsvis om att det bland annat av tredje skälet i direktivet framgår att detta syftar till att genom ett gemensamt skattesystem avskaffa samtliga nackdelar som samarbete mellan bolag i olika medlemsstater medför i jämförelse med vad avser samarbete mellan bolag i en och samma medlemsstat och att, därigenom, underlätta grupperingar inom gemenskapen. I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs därför i syfte att undvika dubbelbeskattning, att vinstutdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag ska befrias från källskatt i dotterbolagets hemviststat, när moderbolaget innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget (se för ett liknande resonemang, dom av den 25 september 2003 i mål C?58/01, Océ van der Grinten, REG 2003, s. I?9809, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

24 Det har inte ifrågasatts i målet vid den nationella domstolen att de ifrågavarande nederländska bolagen Ferrero International och GBE utgör moderbolag, i den mening som avses i artikel 3.1 i direktivet, till Ferrero respektive Martini.

25 För övrigt är inte begreppet källskatt i artikel 5.1 i direktivet begränsat till att endast avse vissa särskilda nationella skatter (se domen i det ovannämnda målet Océ van der Grinten, punkt 46). Det ankommer dessutom 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 Océ van der Grinten, punkt 46).

26 Av fast praxis framgår i detta hänseende att med källskatt på vinstutdelning i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet avses all inkomstskatt som tas ut i den stat där vinstutdelningen sker och som påförs till följd av betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från

värdepapper, när beskattningsunderlaget utgörs av inkomsten från dessa värdepapper och det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Océ van der Grinten, punkt 47, och dom av den 26 juni 2008 i mål C?284/06, Burda, REG 2008, s. I?4571, punkt 52).

27 För att pröva om det senare villkoret i praxis är uppfyllt, nämligen det avseende det ifrågavarande beskattningsunderlaget, ska det utredas huruvida beskattningsunderlaget i målen vid den nationella domstolen, det vill säga den återbetalning av kompletteringsskatt som föranlett tillämpningen av en skattesats på 5 procent, kan anses utgöra en vinstutdelning. Den omständigheten att återbetalning av kompletteringsskatt uttryckligen kvalificeras som ”utdelning” i artikel 10.5 i skatteavtalet kan, i detta hänseende, inte ha någon avgörande betydelse för hur den ska kvalificeras enligt unionsrätten.

28 Denna fråga föranleder tvärtom för det första en prövning av hur kompletteringsskatten i sig ska kvalificeras.

29 Domstolen konstaterar i detta hänseende att det av handlingarna i målet, inte minst av Republiken Italiens svar på domstolens frågor, synes framgå att den italienska lagstiftaren införde kompletteringsskatten för att förhindra att ett utdelningsmottagande bolag medges ett skattetillgodohavande vid utdelningstillfället för en skatt som det utdelande bolaget av någon anledning inte har betalat.

30 Denna mekanism tar sig således uttryck i en beskattning av vinst i det utdelande bolaget som detta dittills inte alls eller endast i reducerad mån har beskattats för.

31 Med förbehåll för den nationella domstolens prövning av dessa olika delar utgör alltså kompletteringsskatten en extra skatt för det utdelande bolaget som är ämnad att förebygga att en utdelning till ett italienskt bolag leder till att detta medges ett skattetillgodohavande för en skatt som det utdelande bolaget inte har betalat.

32 Det ska konstateras att denna skatt tillämpas oavsett om vinstutdelningen sker till bolag med hemvist i landet eller till bolag utan hemvist i landet, exempelvis ett nederländskt bolag, vilket inte beviljas något skattetillgodohavande enligt den italienska lagstiftningen.

33 Det ska i detta avseende påpekas att domstolen har ansett att ett system enligt vilket beskattningen av vinst som ett dotterbolag med hemvist i en medlemsstat delar ut till sitt moderbolag omfattas av en och samma skattemässiga korrigeringsmekanism till undvikande av att skattetillgodohavande medges för skatt som inte har betalats, oavsett om moderbolaget har hemvist i samma medlemsstat eller i en annan medlemsstat, medan ett moderbolag utan hemvist i landet i motsats till ett moderbolag med hemvist i landet inte erhåller något skattetillgodohavande av dotterbolagets hemviststat, inte strider mot etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Burda, punkt 96).

34 Kompletteringsskatten kan inte heller i sig anses utgöra en sådan källskatt som är otillåten enligt artikel 5.1 i direktivet, eftersom det är det utdelande bolaget och inte den som innehar värdepapperen som är skattskyldig (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Burda, punkterna 55 och 56).

35 Med förbehåll för de kontroller som den nationella domstolen har att göra i denna fråga, utgår domstolen således från antagandet att kompletteringsskatten utgör en komplettering till den skatt på bolagsvinster som det utdelande bolaget får betala, vilken inte är otillåten enligt direktivet.

36 Härav följer att ”återbetalningen” av ”beloppet” avseende denna komplettering som de

nederländska bolagen har rätt till enligt artikel 10.3 i skatteavtalet ska betraktas som en överföring av en del av en skatteintäkt som uppkommer genom att den italienska staten avstår från den definitiva uppbörden av densamma i det av de båda avtalsslutande staterna godkända syftet att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning som ett nederländskt bolag erhåller av sitt italienska dotterbolag.

37 I artikel 10.3 i skatteavtalet föreskrivs att när det utdelande bolaget gör denna överföring direkt får det därefter räkna av nämnda belopp från den skatt som det har att betala till de italienska skattemyndigheterna, vilket också ger stöd för denna bedömning. Att det utdelande bolaget räknar av det belopp, som det överfört till sitt moderbolag, från den skatt som ska betalas till de italienska skattemyndigheterna kan nämligen, med hänsyn till själva systemet med kompletteringsskatten, endast förklaras av dennas skattemässiga karaktär och således av den återbetalning som enligt skatteavtalet hör samman med densamma.

38 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att bedöma dessa olika element och i synnerhet att pröva om inte de italienska skattemyndigheterna i praktiken systematiskt avstår från skatteintäkterna i form av kompletteringsskatten vid utdelning från ett italienskt till ett nederländskt bolag, bland annat för det fallet att kompletteringsskatten inte uppbärs av nämnda skattemyndigheter utan det italienska bolaget överför beloppet motsvarande denna komplettering direkt till det nederländska bolaget. Om ett sådant avstående skulle konstateras skulle överföringen, när den verkställs, nämligen kunna anses utgöra en vinstutdelning.

39 Med detta antagande är alltså det villkor avseende beskattningsunderlaget som nämns i punkt 26 i förevarande dom, och som prövats med avseende på kvalificeringen som källskatt på vinstutdelning i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, uppfyllt. Eftersom även de två övriga i nämnda punkt redovisade villkor som uppställs för att en skatt ska kvalificeras som källskatt – avseende den beskattningsutlösande händelse som undersökts och bestämningen av vem som är skattskyldig – är uppfyllda, beträffande påförandet av en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, konstaterar domstolen att ett sådant påförande av skatt utgör en källskatt på vinsterna i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

40 Med dessa olika förbehåll finner domstolen att den återbetalning av den kompletteringsskatt som är i fråga i målen vid den nationella domstolen motsvarar en överföring av en skatteintäkt från de italienska skattemyndigheterna till ett nederländskt bolag, och den kan därmed inte anses utgöra en avkastning på värdepapper (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Océ van der Grinten, punkt 56).

41 I detta fall består inte ett sådant beskattningsunderlag som det som är i fråga i målen vid den nationella domstolen av avkastning på värdepapper, och detta konstaterande räcker för att anse att nämnda skatt alltså inte utgör någon källskatt på vinstutdelning som i princip är otillåten enligt artikel 5.1 i direktivet i den mån den tas ut på återbetalningen av kompletteringsskatten.

42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Med förbehåll bland annat för den hänskjutande domstolens prövning – enligt vad som klart och tydligt förklaras i punkt 38 i förevarande dom – av vilket slags ”återbetalning” av ”kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen” det är fråga om i målen vid den nationella domstolen, när denna företas av ett italienskt bolag till ett nederländskt bolag i enlighet med artikel 10.3 i skatteavtalet, finner domstolen att i den mån som en sådan skatt som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen tas ut på nämnda återbetalning utgör det inte en sådan källskatt på vinstutdelningar som i princip är otillåten enligt artikel 5.1 i direktivet. För det fall den hänskjutande domstolen skulle finna att nämnda ”återbetalning” av kompletteringsskatten inte är av skattemässig natur, utgör påförandet av en skatt som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen en sådan källskatt på vinstutdelning som i princip är otillåten enligt artikel 5.1 i direktivet.

*Den andra frågan*

43 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida ett sådant påförande av skatt som det i målen vid den hänskjutande domstolen, för det fall detta ska anses som källskatt på vinstutdelning i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, detta till trots ändå kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 7.2 i detta direktiv.

44 För det fall den hänskjutande domstolen – med ledning av sin prövning, i enlighet med bland annat vad som klart och tydligt förklaras i punkt 38 i förevarande dom, av vilken slags återbetalning av kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen det är fråga om – skulle finna att påförandet av den skatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en källskatt på vinstutdelning i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, ska det avgöras huruvida detta skatteuttag omfattas av tillämpningsområdet för artikel 7.2 i detta direktiv.

45 Domstolen erinrar i detta avseende för det första om att i den mån som artikel 7.2 i direktiv 90/435 utgör ett avsteg från den allmänna princip om förbud mot innehållande av källskatt på vinstutdelning som anges i artikel 5.1 i nämnda direktiv, ska den tolkas strikt (domen i det ovannämnda målet Océ van der Grinten, punkt 86).

46 Domstolen konstaterar därefter att även om ändamålet med skatteavtalet, enligt vad som framgår av dess rubrik, är att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, kan det påförande av skatt som är i fråga i målen vid den nationella domstolen anses ingå i tillämpningsområdet för artikel 7.2 i direktivet bara om skatteavtalet innehåller bestämmelser som undanröjande eller lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar, och om påförandet av nämnda skatt inte gör dessa bestämmelser verkningslösa (se, beträffande detta sista villkor, bland annat domen i det ovannämnda målet Océ van der Grinten, punkt 87), vilken bedömning ankommer på den hänskjutande domstolen.

47 Under dessa förhållanden ska den andra frågan besvaras enligt följande. Om den hänskjutande domstolen skulle betrakta det påförande av skatt som är i fråga i målen vid den nationella domstolen som en källskatt på vinstutdelning i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet, kan detta påförande av skatt anses ingå i tillämpningsområdet för artikel 7.2 i direktivet bara om skatteavtalet innehåller bestämmelser om undanröjande eller lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar, och om tillämpningen av nämnda påförande av skatt inte kan upphäva verkningarna därav, vilken bedömning ankommer på den hänskjutande domstolen.

**Rättegångskostnader**

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om

rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Med förbehåll bland annat för den hänskjutande domstolens prövning – enligt vad som klart och tydligt förklaras i punkt 38 i förevarande dom – av vilket slags ”återbetalning” av ”kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen” det är fråga om i målen vid den nationella domstolen, när denna företas av ett italienskt bolag till ett nederländskt bolag, i enlighet med artikel 10.3 i avtalet mellan Republiken Italien och Konungariket Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, med tilläggsprotokoll, vilket ingicks i Haag den 8 maj 1990, finner domstolen att i den mån som en sådan skatt som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen tas ut på nämnda återbetalning utgör det inte en sådan källskatt på vinstutdelningar som i princip är otillåten enligt 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. För det fall den hänskjutande domstolen skulle finna att nämnda ”återbetalning” av denna ”kompletteringsskatt för den slutliga beräkningen” inte är av skattemässig natur, utgör påförandet av en skatt som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen en sådan källskatt på vinstutdelning som i princip är otillåten enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435.**

2) **Om den hänskjutande domstolen skulle betrakta det påförande av skatt som är i fråga i målen vid den nationella domstolen som en källskatt på vinstutdelning i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435, i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, kan detta påförande av skatt anses ingå i tillämpningsområdet för artikel 7.2 i nämnda direktiv 90/435 bara om skatteavtalet innehåller bestämmelser om undanröjande eller lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar, och om tillämpningen av nämnda påförande av skatt inte kan upphäva verkningarna därav, vilken bedömning ankommer på den hänskjutande domstolen.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.