

Mål C-284/09

Europeiska kommissionen

mot

Förbundsrepubliken Tyskland

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Beskattning av utdelning – Utdelning till bolag med säte i landet och till bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Skillnad i behandling”

Sammanfattning av domen

1. *Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer – Andelen som det mottagande bolaget äger i det utdelande bolaget understiger den gräns som föreskrivs i direktiv 90/435*

(Artikel 56 första stycket EG; rådets direktiv 90/435, artikel 3.1 a)

2. *Internationella avtal – Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Fri rörlighet för kapital – Nationell lagstiftning enligt vilken utdelning till ett bolag utan hemvist i landet ska beskattas hårdare än utdelning till bolag med hemvist i landet – Otillåtlighet*

(EES-avtalet, artikel 40)

1. En medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG om den beskattar utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till bolag med säte inom landet, i de fall där det lägsta kapitalinnehavskrav som föreskrivs i artikel 3.1 a i direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt direktiv 2003/123, inte är uppfyllt.

När det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435, är det visserligen medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen eller kedjebeskattningen av utdelad vinst ska undvikas och som för detta ändamål ensidigt eller med hjälp av avtal som ingås med andra medlemsstater kan införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings. Denna omständighet innebär dock inte i sig att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot någon av de principer om fri rörlighet som garanteras i EG-fördraget.

Från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara bolag med hemvist i landet utan även bolag utan hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa bolag utan hemvist i landet den situation som gäller för bolag med hemvist i landet. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 56 EG, se till att de mottagare som saknar hemvist i landet, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra

kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, behandlas på ett sätt som är likvärdigt det på vilket mottagare med hemvist i landet behandlas.

En sådan restriktion är inte motiverad av några tvingande skäl av allmänintresse. Skäl avseende behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan visserligen godtas, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium. Av domstolens praxis framgår emellertid också att i och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta mottagande bolag med hemvist inom dess territorium för denna slags inkomst, kan den inte åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av utdelningsmottagande bolag med hemvist i en annan medlemsstat. Minskade skatteintäkter kan inte anses utgöra sådana tvingande skäl av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet. En sådan åtgärd kan inte heller motiveras av skäl avseende skattesystemets inre sammanhang. Argumentet att den aktuella skattefördelen kompenseras genom en skattemässig nackdel kan inte godtas, eftersom det saknas ett direkt samband mellan undantagandet från innehållandet av källskatt på utdelning som lämnas till moderbolag med hemvist i landet, och beskattningen av nämnda utdelning, antingen såsom inkomst för aktieägarna i dessa bolag, eller vid en eventuell framtida skattepliktig transaktion.

(se punkterna 48, 56, 57, 77, 78, 83, 86, 92 och 94 samt punkt 1 i domslutet)

2. En medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet om den beskattar utdelning till bolag med hemvist i Island och Norge hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till ett bolag med säte inom landet.

För det fall restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES?avtalet ska bedömas på grundval av artikel 40 i och bilaga XII till nämnda avtal, ska dessa bestämmelser ges samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG.

(se punkterna 96 och 99 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 oktober 2011 (*)

”Fördragsbrott – Fri rörlighet för kapital – Artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Beskattning av utdelning – Utdelning till bolag med säte i landet och till bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Skillnad i behandling”

I mål C-284/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 23 juli 2009,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud, biträdda av professor A. Kube,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits (referent) och J.-J. Kasel,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 december 2010,

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

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter dels enligt artikel 56 EG, vad gäller de fall där det lägsta kapitalinnehavskrav som föreskrivs 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 enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 7, 2004, s. 41) (nedan kallat direktiv 90/435), inte uppfyllts, dels enligt artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), försåvitt Republiken Island och Konungariket Norge berörs, genom att beskatta utdelning till bolag med säte i en annan medlemsstat eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till bolag med säte inom landet.

Tillämpliga bestämmelser

EES-avtalet

2 I artikel 40 i EES-avtalet föreskrivs följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstater [i Europeiska unionen] eller i stater [i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EFTA)] och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller

bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

Unionsrätten

3 I artikel 3.1 i direktiv 90/435 föreskrivs 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 innehar andelar motsvarande minst 20 % av kapitalet i ett i en annan medlemsstat beläget bolag som uppfyller samma villkor.

...

Från och med den 1 januari 2007 skall innehavet av andelar minst motsvara 15 %.

Från och med den 1 januari 2009 skall innehavet av andelar minst motsvara 10 %.

...”

4 Enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435 ska vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget vara befriad från källskatt.

Den nationella lagstiftningen

Beskattningen av utdelning i allmänhet

5 Det tyska systemet för beskattning av inkomst av kapital regleras i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4210, i dess lydelse enligt kungörelse i BGBl. 2003 I, s. 179) (nedan kallad EStG) samt – för juridiska personer – i lagen om skatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4144) (nedan kallad KStG). De relevanta bestämmelserna, i deras tillämpliga lydelse i förevarande mål, är de som återges i punkterna 6–15 i förevarande dom.

6 Enligt 20 § stycke 1 punkt 1 EStG gäller följande:

”Till inkomstslaget kapital räknas:

1. andelar i vinst (utdelning) ... i kapitalassociationer, bolag med begränsat ansvar för delägarna, ekonomiska inköpsföreningar eller kooperativa producent- och brukarföreningar (‘Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft’), och gruvföreningar vilka har samma rättigheter som juridiska personer. Till övriga intäkter hör även förtäckta vinstutdelningar. Intäkterna hör inte till inkomsterna såvitt de är att hänföra till utdelning från en juridisk person för vilken belopp från det skattemässiga insättningskontot (‘steuerliches Einlagekonto’) i den mening som avses i 27 § [KStG] anses ha använts. ...”

7 43 § EStG har rubriken ”Inkomst av kapital på vilken skatt ska innehållas” och innehåller i stycke 1 första meningen punkt 1 och tredje meningen följande bestämmelser:

”Inkomstskatten uppbärs genom innehållande av skatt på kapitalinkomsten (skatt på inkomst av kapital) beträffande följande inhemska och, i de fall som avses i punkt 7 a och punkt 8 samt andra meningen, utländska inkomster av kapital:

1. inkomst av kapital i den mening som avses i 20 § stycke 1 punkterna 1 och 2

...

Skatten innehålls oberoende av vad som föreskrivs i 3 § punkt 40 och 8b § [KStG].”

8 Enligt 44 § stycke 1 första–tredje meningarna EStG gäller följande beträffande erläggandet av skatt på inkomst av kapital:

”Skattskyldig till skatten på inkomst av kapital är i de fall som avses i 43 § stycke 1 första meningen [punkt 1] ..., den som har en fordran på kapitalinkomsten. Skattskyldigheten för kapitalinkomsten inträder vid den tidpunkt när fordringsägaren erhåller kapitalinkomsten. Det är vid denna tidpunkt som gäldenären för kapitalinkomsten, i de fall som avses i 43 § stycke 1 första meningen punkterna 1–4 ... innehåller skatten på kapitalinkomsten för fordringsägarens räkning.”

9 Beräkningen av skatten på inkomsten av kapital regleras i 43a § stycke 1 punkt 1 EStG, vilken har följande lydelse:

”Skatten på inkomst av kapital motsvarar

1. i de fall som avses i 43 § stycke 1 första meningen [punkt 1] ... :

25 procent av inkomsten av kapital.”

10 För utdelning från dotterbolag föreskrivs i 8b § stycke 1 första meningen KStG att denna inte beaktas vid fastställandet av moderbolagets inkomst.

Beskattnings av utdelning till ett bolag med säte i Tyskland

11 För beskattningen av utdelning från ett bolag med säte i Tyskland hänvisas i 31 § stycke 1 första meningen KStG till relevanta bestämmelser i EStG.

12 I 36 § stycke 2 punkt 2 och stycke 4 andra meningen EStG regleras inkomstskattskyldighetens inträde och amortering av inkomstskatten. Där föreskrivs följande:

”(2) Från inkomstskatten avräknas

...

2. inkomstskatt som innehållits som källskatt, i den mån den belöper ... på inkomst som enligt ... 8b § styckena 1 och 6 andra meningen [KStG] inte beaktats vid fastställandet av inkomsten och där det inte framställts någon ansökan om återbetalning eller skett någon sådan återbetalning. Inkomstskatt som innehållits som källskatt avräknas inte om det intyg som avses i 45a § styckena 2 eller 3 inte ingetts. ...

...

(4) ... Om det efter avräkning uppstår ett överskott till den skattskyldiges fördel, ska detta betalas ut till den skattskyldige efter att denne delgetts taxeringsbeslutet.

Beskattnings av utdelning till ett bolag vars säte inte är beläget i Tyskland

13 De bolag som varken har ledning eller säte i Tyskland eller som inte är obegränsat skattskyldiga i den medlemsstaten, anses enligt 2 § KStG vara begränsat skattskyldiga för de

inkomster som de uppbär i landet.

14 Enligt 32 § stycke 1, punkt 2 KStG har skatten för juridiska personer på de inkomster som ligger till grund för den innehållna skatten erlagts definitivt genom innehållandet när den som uppbär inkomsten är begränsat skattskyldig.

15 I 43b § EStG föreskrivs att staten på ansökan av den skattskyldige kan avstå från att ta ut skatt på kapitalinkomsten när ett moderbolag, som har hemvist i någon annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, äger en andel i dotterbolagets kapital som uppgår till eller överstiger den minimigräns som föreskrivs i 3 § stycke 1 a i direktiv 90/435.

Avtal för att undvika dubbelbeskattning

16 De avtal för att undvika dubbelbeskattning som Förbundsrepubliken Tyskland har ingått med samtliga övriga medlemsstater, samt med Republiken Island och Konungariket Norge, innehåller bestämmelser om avräkning för källskatt som innehållits i Tyskland från den skatt som ska erläggas i den medlemsstat där moderbolaget har sitt hemvist. Det avräkningsbara beloppet får inte överstiga den del av skatten, före avräkningen, som belöper på inkomst som uppburits i Tyskland. I dess skatteavtal föreskrivs inte heller återbetalning av ett eventuellt tillgodohavande hänförligt till skillnaden mellan skatten att betala i den berörda medlemsstaten och den skatt som innehållits som källskatt i Tyskland.

Det administrativa förfarandet

17 I formell underrättelse av den 12 oktober 2005 informerade kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland om att den ansåg det vara tveksamt huruvida det tyska systemet för beskattning av utdelningar är förenligt med artikel 56 EG och artikel 40 i EES?avtalet, eftersom det i skattemässigt hänseende gynnar utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet i förhållande till utdelningsmottagande bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i EES?avtalet.

18 Den tyska regeringen besvarade den formella underrättelsen i skrivelse av den 21 december 2005.

19 Den 27 juni 2007 riktade kommissionen ett motiverat yttrande till Förbundsrepubliken Tyskland där den gjorde gällande att det var oförenligt med artikel 56 EG att den totala skattebelastningen i form av innehållen inhemsk källskatt och inhemsk inkomstskatt på utdelning inom landet medför en lägre beskattning än den innehållna källskatten på utdelningar till utlandet.

20 Den tyska regeringen hävdade i meddelande av den 28 augusti 2007 att den formella underrättelsen innehöll en felaktig beskrivning av den tyska skatterätten eftersom den byggde på uppgiften att inhemska moderbolag med hemvist i landet inte är skyldiga att erlagga källskatt på utdelning. Enligt regeringen avvek därför underrättelsen från det motiverade yttrandet, i vilket det korrekt angavs att även tyska aktieägare har att erlagga källskatt och i vilket kommissionen – vilket utgör en skillnad i förhållande till den formella underrättelsen – drog slutsatsen att åsidosättandet av den fria rörligheten för kapital består i att källskatten för moderbolag med hemvist i någon annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland eller i stater som är part i EES?avtalet innehålls definitivt.

21 Kommissionen besvarade detta meddelande den 28 november 2007 genom en kompletterande formell underrättelse till nämnda medlemsstat, där den anförde att den felaktiga beskrivningen av den tyska skatterätten inte inverkat i sak på det administrativa förfarandet. Kommissionen påpekade att eftersom tyska aktieägare erhåller avräkning för källskatten från

skatten för juridiska personer, medan nämnda källskatt innehålls definitivt för bolag med hemvist i någon annan medlemsstat eller i en stat som är part i EES?avtalet, beskattas de sistnämnda hårdare för sina utdelningar.

22 Kommissionen, som avslag den tyska regeringens ansökan om en förlängning av fristen för att besvara nämnda kompletterande formella underrättelse, skickade den 28 februari 2008 ett kompletterande motiverat yttrande.

23 Förbundsrepubliken Tyskland besvarade nämnda kompletterande motiverade yttrande i skrivelse av den 30 april 2008 och meddelade sin avsikt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter det kompletterande motiverade yttrandet.

24 Kommissionen konstaterade vid utgången av den två månader långa frist som fastställts för Förbundsrepubliken Tyskland i det kompletterande motiverade yttrandet att denna inte hade ändrat sina skattebestämmelser för att rätta sig efter detta yttrande och säkerställa likabehandling av bolag med, respektive utan hemvist i landet, varför den väckte förevarande talan.

Talan

Parternas argument

25 Kommissionen har hävdat att Förbundsrepubliken Tyskland har åsidosatt den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG och artikel 40 i EES?avtalet genom att avskaffa den ekonomiska börda, som följer av att skatt på inkomst av kapital innehålls som källskatt på utdelning, enbart för bolag med säte och ledning inom landet vilka ges möjlighet att erhålla avräkning för denna skatt och återbetalning av densamma, medan moderbolag med hemvist i övriga medlemsstater eller i Republiken Island eller i Konungariket Norge inte ges några sådana skattefördelar i tyska bestämmelser eller i avtal för att undvika dubbelbeskattning som har ingåtts med sistnämnda stater.

26 De moderbolag som har hemvist i Tyskland och de vars säte är beläget i andra medlemsstater eller i stater som är parter i EES?avtalet befinner sig enligt kommissionen i objektivt jämförbara situationer. Förbundsrepubliken Tyskland har valt att undvika ekonomisk kedjebeskattnings av utdelad vinst, men endast moderbolag som har säte och ledning inom dess territorium undgår helt den ekonomiska börda som följer av innehållandet av källskatt, eftersom dessa – förutom att avräkna hela den innehållna skatten från skatten för juridiska personer – även kan erhålla återbetalning, om den inkomstskatt som ska betalas understiger den källskatt som innehållits, varför de i realiteten inte betalar någon skatt på den utdelning de erhåller. Moderbolag som har hemvist i någon annan medlemsstat eller i någon stat som är part i EES?avtalet har däremot inte möjlighet att helt undkomma den ekonomiska börda som följer av innehållandet av källskatt, som när den väl innehållits anses ha erlagts definitivt.

27 Kommissionen har i detta avseende preciserat att dess talan är begränsad till betalning av utdelning till kapitalassociationer och att det inte är relevant att jämföra den totala skatten på utdelning som erhålls av fysiska personer och personassociationer i Tyskland och av kapitalassociationer i utlandet, eftersom de befinner sig i olika situationer.

28 Enligt kommissionen får en medlemsstat som beviljar fördelar vid beskattningen av utdelningar, inbegripet sådana fördelar som avräkning eller återbetalning vilka i ekonomiskt hänseende neutraliserar en i förväg innehållen källskatt, inte begränsa dessa fördelar till de utdelningsmottagare som har hemvist inom landet utan de ska även gälla för utdelningsmottagare med hemvist i andra medlemsstater eller i stater som är part i EES?avtalet.

29 Vad gäller den eventuella verkan av avtal för att undvika dubbelbeskattning har kommissionen, för det första, gjort gällande att enbart sänkta källskattesatser för utdelningar till moderbolag med hemvist i någon annan medlemsstat eller i någon stat som är part i EES?avtalet, som föreskrivs i sådana avtal, inte i sig leder till någon fullständig ekonomisk likabehandling, eftersom de inte utgör någon sådan fullständig ekonomisk befrielse från källskatten som däremot gäller för moderbolag med hemvist i Tyskland.

30 För det andra bidrar de avräkningsmekanismer som föreskrivs i Förbundsrepubliken Tysklands skatteavtal på sin höjd till att lindra dubbelbeskattningen till förmån för de moderbolag som inte har hemvist i Tyskland, men de medger inte någon full ekonomisk befrielse i samtliga fall, eftersom skyldigheten att minska skatten har begränsats till ett högsta avräkningsbart belopp.

31 Kommissionen har dessutom anfört att det undantagande från skattskyldighet till den tyska skatten på rörelse som gäller för moderbolag utan hemvist i landet inte på något sätt utgör någon skattefördel. Även om detta undantag skulle utgöra en fördel, är skattebefrielsen, med hänsyn till den skattens annorlunda natur, otillräcklig för att kompensera den negativa skattemässiga behandlingen av att den källskatt på kapitalinkomster som innehålls just för dessa moderbolag är definitiv. Skälet till att ett moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i EES?avtalet inte skulle vara skyldigt att erlagga den tyska skatten på rörelse är att det inte bedriver någon rörelse i en tysk kommun och att det saknas ett skatteobjekt.

32 Kommissionen har slutligen gjort gällande att den ifrågavarande skattelagstiftningen inte kan motiveras av behovet att upprätthålla en väl avvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna, och inte heller av skäl rörande det tyska skattesystemets inre sammanhang.

33 Förbundsrepubliken Tyskland har kritiserat kommissionen för att den gjort en isolerad bedömning av undantagandet för mellankommande kapitalassociationer, trots att denna medlemsstat sedan år 2001 tillämpar ett system för partiell inkomst som innebär att beskattningen av utdelningar delas upp i två led. I det första ledet av denna partiella beskattning påförs det utdelande bolaget en definitiv skatt för juridiska personer som inte får avräknas och som uppgår till 15 procent från den 1 januari 2008, medan det andra ledet av den partiella beskattningen innebär att den sista andelsägaren i utdelningskedjan beskattas i en sådan omfattning, inbegripet det första beskattningsledet, att den utdelade vinsten blir föremål för full beskattning. Full beskattning uppnås följaktligen genom två partiella beskattningar, och andelsägarande mellanliggande bolag undantas från skatt i syfte att undvika en alltför hög beskattning. Valet att inte beskatta utdelningar till ett andelsägarande bolag med hemvist i landet, i enlighet med 8b § KStG, ska alltså inte anses som ett beslut att inte utöva rätten att beskatta utdelningen, då denna utövas genom ett övergripande system med flera led.

34 Denna princip om full beskattning av vinst som genereras i Tyskland och delas ut gäller såväl utdelningar inom landet som gränsöverskridande sådana. För att den skatt som Förbundsrepubliken Tyskland påför utdelningar ska vara lika i inhemska och gränsöverskridande situationer, krävs i sistnämnda fall emellertid att det andra ledet i beskattningen tidigareläggs, eftersom det utländska moderbolagets utdelning till dess utländska aktieägare inte omfattas av Förbundsrepubliken Tysklands skattesuveränitet. Enligt principen om uppdelning och territorialitet får varje medlemsstat beskatta de vinster som genererats inom dess gränser.

35 Förbundsrepubliken Tyskland har erkänt att den behandlar kapitalassociationer med respektive utan hemvist i landet olika när de tar emot utdelning från bolag med hemvist i landet, eftersom endast de förra kan medges det undantag från skatt som föreskrivs i 8b § KStG.

36 Denna skillnad i behandling är emellertid endast formell och leder inte till någon

diskriminering av moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i EES?avtalet.

37 För det första befinner sig inte bolag med hemvist i Tyskland och bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i EES?avtalet i jämförbara situationer när det gäller ändamålet med 8b § KStG, som är att undvika en alltför hög beskattning av utdelning i Tyskland inom ramen för tillämpningen av systemet med partiell beskattning av inkomsterna. Någon sådan risk föreligger inte när utdelning lämnas till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i EES?avtalet.

38 För det andra medför inte den tyska rätten att utländska investerare avhålls från att investera i företag med hemvist i Tyskland, eftersom den tyska skatt som påförs utdelning till mottagare utan hemvist i landet i grunden är densamma som den som påförs utdelning till mottagare med hemvist i landet, såvida skatten inte sätts ned med stöd av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning.

39 En ytterligare beskattning sker i fråga om gränsöverskridande utdelningar endast i den stat där utdelningsmottagaren har sitt hemvist, och är då resultatet av att de olika skattelagstiftningarna tillämpas parallellt.

40 Genom de avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och skatt för juridiska personer som ingåtts med övriga medlemsstater i unionen samt med Republiken Island och Konungariket Norge, har Förbundsrepubliken Tyskland begränsat sitt innehållande av källskatt på utdelningar till, i normalfallet, 10 eller 15 procent. Till följd av dessa avtal beskattar denna stat utdelningar till mottagare utan hemvist i landet till och med betydligt lägre än utdelningar till mottagare med hemvist i landet.

41 I dessa avtal föreskrivs dessutom att dubbelbeskattning ska undvikas genom att källskatt som innehållits i Tyskland avräknas från den skatt som det utdelningsmottagande bolaget har att erlagga i sin hemviststat.

42 Förbundsrepubliken Tyskland har slutligen anfört att även om utdelningarna till bolag med hemvist i landet inte påförs någon skatt för juridiska personer, ska de likafullt beaktas vid beräkningen av den tyska skatten på rörelse som dessa bolag har att erlagga enligt lagen om den skatten. Utdelningar till utländska bolag påförs däremot inte denna skatt.

43 Förbundsrepubliken Tyskland har i andra hand hävdats att det tyska systemet för beskattning av utdelningar under alla förhållanden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, särskilt behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, förenat med territorialitetsprincipen, samt av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

Domstolens bedömning

Åsidosättandet av artikel 56.1 EG

– Frågan huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital

44 Enligt domstolens fasta praxis gäller att även om frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet ska denna behörighet likväl utövas med iakttagande av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, REG 2006, s. I-11673, punkt 36, av den 8 november 2007 i mål C-379/05, *Amurta*, REG 2007, s. I-9569, punkt 16, av den 19 november 2009 i mål C-540/07, *kommissionen mot Italien*, REG 2009, s. I-10983, punkt 28, och av den 3 juni 2010 i

mål C-487/08, kommissionen mot Spanien, REU 2010, s. I-0000, punkt 37).

45 Det ankommer på varje medlemsstat att med iakttagande av unionsrätten organisera sitt system för beskattning av utdelad vinst och i samband därmed bestämma beskattningsunderlaget samt den skattesats som ska tillämpas för den aktieägare som erhåller utdelningen (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 50, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 47, av den 20 maj 2008 i mål C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, REG 2008, s. I-3747, punkt 30, och av den 16 juli 2009 i mål C-128/08, *Damseaux*, REG 2009, s. I-6823, punkt 25).

46 Så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser på unionsnivå, har medlemsstaterna fortfarande befogenhet att, genom avtal eller ensidigt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, *Gilly*, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, REG 1999, s. I-6161, punkt 57, samt domarna i de ovannämnda målen *Amurta*, punkt 17, kommissionen mot Italien, punkt 29, och kommissionen mot Spanien, punkt 38).

47 Såsom framgår bland annat av tredje skälet i direktiv 90/435, är syftet med detta direktiv att genom införandet av ett gemensamt skattesystem eliminera alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med för samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att, på det sättet, underlätta grupperingar på unionsnivå (domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 103, *Amurta*, punkt 18, och kommissionen mot Spanien, punkt 39).

48 När det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435, är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen eller kedjebeskattningen av utdelad vinst ska undvikas och som för detta ändamål ensidigt eller med hjälp av avtal som ingås med andra medlemsstater kan införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings. Denna omständighet innebär dock inte i sig att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot någon av de principer om fri rörlighet som garanteras i EG-fördraget (se domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 54, *Amurta*, punkt 24, kommissionen mot Italien, punkt 31, och kommissionen mot Spanien, punkt 40).

49 Det är i förevarande fall utrett att källskatt, enligt den tyska lagstiftningen, ska innehållas på utdelning som ett bolag med hemvist i Tyskland lämnar till såväl bolag med hemvist i den medlemsstaten som till bolag med säte i en annan medlemsstat. Vad gäller utdelning till bolag med hemvist i Tyskland beaktas dock inte denna vid beräkningen av bolagets inkomst enligt 8b § stycke 1 första meningen KStG, och de medges avräkning för den innehållna källskatten. Enligt 36 § styckena 2 och 4 EStG gäller dessutom att detta avräkningsbelopp återbetalas till den skattskyldige när beloppet avseende den skatt som ska betalas understiger avräkningsbeloppet. Härav följer att de utdelningsmottagande bolag som har hemvist i landet aldrig belastas av den innehållna källskatten.

50 Vad däremot gäller utdelning till bolag med hemvist i en annan medlemsstat där moderbolagets ägande i dotterbolaget inte når upp till den gräns som föreskrivs i artikel 3.1 a i direktiv 90/435, betraktas den innehållna källskatten som definitiv enligt tysk skatterätt.

51 Det har inte bestritts att den tyska skattelagstiftningen därmed innebär en skillnad i behandlingen av utdelningar beroende på om de lämnas till utdelningsmottagande bolag med respektive utan hemvist i landet.

52 Förbundsrepubliken Tyskland har i detta avseende dock för det första gjort gällande att de utdelningsmottagande bolagen inte befinner sig i en jämförbar situation när det gäller ändamålet med den ifrågavarande skattelagstiftningen och, för det andra, att skatten på utdelning till bolag med hemvist i en annan medlemsstat inte överstiger skatten på utdelning till bolag med hemvist i landet.

53 Det ska för det första prövas huruvida det med hänsyn till ändamålet med nämnda lagstiftning, vilket enligt Förbundsrepubliken Tyskland är att undvika en alltför hög beskattning i Tyskland av lämnad utdelning, förhåller sig så, att utdelningsmottagande bolag med respektive utan hemvist i Tyskland befinner sig i jämförbara situationer eller ej.

54 Det kan i detta avseende konstateras att ändamålet med att undvika en alltför hög beskattning av utdelad vinst i Tyskland har uppnåtts genom avskaffandet av kedjebeskattningen av utdelning till bolag med hemvist i landet på det sätt som beskrivs i punkt 49 i förevarande dom.

55 Av rättspraxis framgår visserligen att när det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings av vinst som ett bolag med hemvist i landet delar ut, befinner sig de utdelningsmottagande bolag som har hemvist i landet inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande bolag med hemvist i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denavit Internationaal och Denavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 34, samt domarna i de ovannämnda målen Amurta, punkt 37, kommissionen mot Italien, punkt 51, och kommissionen mot Spanien, punkt 50).

56 Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara bolag med hemvist i landet utan även bolag utan hemvist i landet ska erlagga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa bolag utan hemvist i landet den situation som gäller för bolag med hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 68, Denavit Internationaal och Denavit France, punkt 35, Amurta, punkt 38, kommissionen mot Italien, punkt 52, och kommissionen mot Spanien, punkt 51).

57 Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt som det uppstår risk för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, och den beskattning som kan ske i någon annan medlemsstat saknar härvidlag betydelse. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 56 EG, se till att de mottagare som saknar hemvist i landet, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, behandlas på ett sätt som är likvärdigt det på vilket mottagare med hemvist i landet behandlas (se domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70, Amurta, punkt 39, kommissionen mot Italien, punkt 53, och kommissionen mot Spanien, punkt 52).

58 I förevarande fall har Förbundsrepubliken Tyskland valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningar till bolag med hemvist i andra medlemsstater. Utdelningsmottagande bolag utan hemvist i Tyskland befinner sig således i en situation som kan jämföras med den som bolag med hemvist i landet befinner sig i vad gäller risken för ekonomisk dubbelbeskattnings av utdelning

från bolag med hemvist i landet, vilket innebär att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet inte får behandlas annorlunda än utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 53).

59 Förbundsrepubliken Tysklands argument, att utdelningsmottagande bolag med respektive utan hemvist i landet, inte befinner sig i jämförbara situationer eftersom endast de vinster som vidareutdelas av de förra kan påföras en alltför hög beskattning i Tyskland, föranleder inte någon annan bedömning. Denna medlemsstat kan nämligen endast beskatta inkomst för de aktieägare i nämnda bolag som har hemvist i den medlemsstaten.

60 Förutom den omständigheten att det inte kan uteslutas att ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland har aktieägare med hemvist i Tyskland, skulle en jämförelse av skatten på utdelning till bolag utan hemvist i landet med den totala skatten på utdelningen, när ett moderbolag med hemvist i landet vidareutdelar denna till sina aktieägare med hemvist i landet, leda till en jämförelse av system och situationer som inte är jämförbara, nämligen å ena sidan fysiska personer som mottar inhemska utdelningar samt bestämmelser om inkomstbeskattning av dessa personer, och, å andra sidan, kapitalassociationer som mottar gränsöverskridande utdelning samt den källskatt som nämnda medlemsstat innehåller (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 43).

61 I syfte att visa att skatten på utdelning till bolag med hemvist i en annan medlemsstat inte överstiger skatten på utdelning till bolag med hemvist i landet, har Förbundsrepubliken Tyskland för det andra hänvisat till de avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts med samtliga medlemsstater samt till den omständigheten att bolag med hemvist i landet, till skillnad från bolag utan hemvist i landet, är skattskyldiga till skatten på rörelse i Tyskland.

62 Vad gäller inverkan av avtalen för att undvika dubbelbeskattning har domstolen visserligen slagit fast att det inte kan uteslutas att en medlemsstat kan säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning med en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 71, *Amurta*, punkt 79, kommissionen mot Italien, punkt 36, och kommissionen mot Spanien, punkt 58).

63 För att så ska vara fallet krävs emellertid att verkningarna av den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen kan kompenseras genom att ett sådant avtal tillämpas (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 37, och kommissionen mot Spanien, punkt 59).

64 Enligt Förbundsrepubliken Tysklands egna uppgifter gäller enligt de avtal för att undvika dubbelbeskattning som den ingått med övriga medlemsstater att den begränsar sig till att innehålla en källskatt på utdelningar efter en skattesats på normalt 10 eller 15 procent, och att den källskatt som innehålls därutöver återbetalas till aktieägaren med tillämpning av nationell rätt.

65 Som kommissionen på goda grunder har gjort gällande räcker det emellertid inte att sänka skattesatsen avseende den källskatt som innehålls på utdelning till bolag med hemvist i en annan medlemsstat för att kompensera verkningarna av den skillnad i behandling som införts genom den nationella skattelagstiftningen, eftersom detta inte neutraliserar den ekonomiska bördan i form av innehållandet av källskatt enligt de metoder som beskrivs i punkt 49 i förevarande dom, på sätt som sker för bolag med hemvist i Tyskland.

66 Förbundsrepubliken Tyskland har dessutom gjort gällande att det i avtalen för att undvika dubbelbeskattning föreskrivs att risken för dubbelbeskattning undviks genom avräkning för innehållen källskatt från den skatt som ska erläggas i hemviststaten. Enligt kommissionens

uppgifter, vilka inte har bestritts av svarandemedlemsstaten, föreskrivs i dessa avtal att skyldigheten att medge avräkning begränsas till ett högsta avräkningsbart belopp.

67 Tillämpningen av avräkningsmetoden ska medge full avräkning från den skatt som det utdelningsmottagande bolaget har att erlagga i hemviststaten, vilket innebär att om utdelningarna till detta bolag i slutändan beskattas hårdare än utdelningar till bolag med hemvist i Tyskland, skulle denna tyngre skattebörda inte längre kunna tillskrivas Förbundsrepubliken Tyskland utan det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, vilken har utövat sin beskattningsrätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 60).

68 Skillnaden i behandling kan således bara neutraliseras med hjälp av denna avräkningsmetod, om skatten på utdelningen från Tyskland blir tillräckligt hög i den andra medlemsstaten. Beskattas inte denna utdelning, eller beskattas den inte i tillräcklig omfattning, kan den skatt som påförts i Tyskland, eller en del av den, inte avräknas (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 38, och kommissionen mot Spanien, punkt 62).

69 Det ska även preciseras att det inte är Förbundsrepubliken Tyskland som avgör huruvida inkomst som härrör därifrån ska beskattas i den andra medlemsstaten eller på vilken nivå denna beskattning ska ligga, utan detta följer av den beskattningsmetod som valts i den andra medlemsstaten (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 64).

70 Förbundsrepubliken Tyskland saknar följaktligen fog för att hävda att avräkningen för den skatt som erlagts i Tyskland från den skatt som ska erläggas i den andra medlemsstaten, vilken sker med tillämpning av avtalen för att undvika dubbelbeskattning, i samtliga fall medger en neutralisering av den skillnad i behandling som följer av en tillämpning av bestämmelser i den nationella skattelagstiftningen eller i dessa avtal, som innebär att källskatten innehålls enligt en sänkt skattesats (se även här domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 39, och kommissionen mot Spanien, punkt 64).

71 Vad slutligen gäller Förbundsrepubliken Tysklands argument att de utdelningsmottagande bolagen med hemvist i en annan medlemsstat inte är skattskyldiga till den tyska skatt på rörelse som utdelningsmottagande bolag med hemvist i Tyskland har att erlagga, erinrar domstolen endast om att enligt dess praxis kan en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet inte anses förenlig med unionsrätten med hänvisning till eventuella andra fördelar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 61, domen i det ovannämnda målet Amurta, punkt 75, och dom av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, REU 2010, s. I-0000, punkt 41).

72 Mot bakgrund av vad som redovisats ovan blir slutsatsen att den i tysk rätt införda skillnaden i behandling av utdelning, beroende på om den lämnas till bolag med respektive utan hemvist i landet, kan avhålla bolag med hemvist i andra medlemsstater från att investera i Tyskland, och den kan även utgöra ett hinder för bolag med hemvist i landet att anskaffa kapital från bolag med hemvist i andra medlemsstater.

73 Nämda lagstiftning utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital, och är därmed i princip otillåten enligt artikel 56.1 EG.

– Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras

74 Som framgår av fast rättspraxis kan nationella åtgärder som inskränker den fria rörligheten för kapital motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, under förutsättning att de vidtagna åtgärderna är ägnade att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas med dem och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (dom av den 23 oktober 2007 i mål

C-112/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-8995, punkterna 72 och 73, och domen i det ovannämnda målet Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 49).

75 Förbundsrepubliken Tyskland har i det avseendet för det första hävdatt att den tyska lagstiftningen om beskattning av utdelningar, som har till syfte att åstadkomma full beskattning av vinsten i såväl inhemska som gränsöverskridande situationer, motiveras av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, vilken anknyter till den territorialitetsprincip som innebär att varje medlemsstat har rätt att beskatta vinster som genererats inom dess territorium. Endast genom innehållandet av källskatt kan denna medlemsstat tillse att tysk full beskattning sker en enda gång av den utdelning som kan lämnas tack vare inkomster som genererats i en ekonomisk verksamhet inom dess territorium.

76 Förbundsrepubliken Tyskland har dessutom hävdatt att det av domstolens praxis, och framför allt av punkt 59 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, och av punkt 83 i dom av den 17 september 2009 i mål C-182/08, *Glaxo Wellcome* (REG 2009, s. I-8591), följer att ett krav på att det utdelande bolagets hemviststat ska säkerställa att vinst som delas ut till en aktieägare utan hemvist i landet inte blir föremål för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, skulle innebära att denna stat måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom dess territorium.

77 Domstolen erinrar i detta avseende om att skäl avseende behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan godtas, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, REG 2007, s. I-2647, punkt 42, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, s. I-6373, punkt 54, domen i det ovannämnda målet *Amurta*, punkt 58, och dom av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, REG 2009, s. I-5145, punkt 66).

78 Av domstolens praxis framgår emellertid också att i och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta mottagande bolag med hemvist inom dess territorium för denna slags inkomst, kan den inte åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av utdelningsmottagande bolag med hemvist i en annan medlemsstat (domarna i de ovannämnda målen *Amurta*, punkt 59, och *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, punkt 67).

79 Även om Förbundsrepubliken Tyskland har hävdatt att 8b § KStG inte ska anses som ett genomförande av dess beslut att inte utöva sin rätt att beskatta utdelningarna, är det ett faktum att verkningarna av den innehållna källskatten neutraliseras helt när det gäller utdelning som bolag med hemvist i Tyskland erhåller från utdelande bolag med hemvist i landet.

80 Domstolen har visserligen redan slagit fast att ett krav på att det utdelande bolagets hemviststat ska säkerställa att vinst som delas ut till en aktieägare utan hemvist i landet inte blir föremål för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, oavsett om detta sker genom att vinsten undantas från skatteplikt hos det utdelande bolaget eller om nämnda aktieägare medges en skattefördel som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på vinsten, skulle innebära att denna stat måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 59, och *Glaxo Wellcome*, punkt 83).

81 Om Förbundsrepubliken Tyskland i förevarande fall undantog bolag med hemvist i en annan medlemsstat från innehållandet av källskatt eller beviljade dem en skattefördel som motsvarar den

innehållna källskatten, skulle detta dock inte innebära att förstnämnda stat måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom dess territorium. Den utdelning som bolag med hemvist i landet lämnar har nämligen redan beskattats hos de utdelande bolagen såsom av dem realiserad vinst.

82 Undantagandet från innehållandet av källskatt eller beviljandet av en skattefördel motsvarande den källskatt som Förbundsrepubliken Tyskland innehållit skulle förvisso leda till minskade skatteintäkter för denna stat.

83 Av domstolen fasta praxis följer emellertid att minskade skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande skäl av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

84 Förbundsrepubliken Tyskland har för det andra hävdatt att systemet för beskattning av utdelningar motiveras av skäl som har att göra med skattesystemets inre sammanhang. Den skattefördel som beviljas genom 8b § KStG kompenseras nämligen genom en skattemässig nackdel, nämligen beskattningen av aktieägarna. Även när vinsten inte delas ut till aktieägarna sker det andra ledet av beskattningen i Tyskland.

85 Domstolen har i det hänseendet redan godtagit att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning i utövandet av de principer om fri rörlighet som garanteras i fördraget (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 28, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42, dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet Glaxo Wellcome, punkt 77).

86 För att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna godtas kräver domstolen emellertid att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och compensationen, i form av ett visst skatteuttag, för denna fördel, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (se domarna i de ovannämnda målen Papillon, punkt 44, och Glaxo Wellcome, punkt 78).

87 Domstolen konstaterar i förevarande fall att den neutralisering av verkningarna av innehållandet av källskatt på utdelning till ett bolag med hemvist i landet som sker enligt den ifrågavarande skattelagstiftningen inte villkoras av att det sker en vidareutdelning från det bolaget och av att densamma beskattas hos aktieägarna i detta bolag på ett sätt som medger en compensation i ekonomiska termer för undantagandet från källskatten.

88 Som framgår av förarbetena till den ifrågavarande skattelagstiftningen, vilka återgetts i Förbundsrepubliken Tysklands svaromål, är ett av syftena med systemet med partiell inkomstbeskattning att ge företaget incitament att återinvestera vinsten från rörelsen och att därigenom förbättra företagets egenkapitalisering. Syftet med ett sådant system för partiell beskattning är bland annat att bolaget ska förmås att spara sin vinst i stället för att betala ut den till aktieägarna i form av utdelning.

89 Eftersom det andra ledet av beskattningen endast inträder om vinsten delas ut till aktieägarna innebär systemet nämligen att det blir fördelaktigare att spara vinsten i bolaget än att dela ut den till aktieägarna.

90 I den mån undvikandet av det andra ledet av beskattningen kan anses överensstämma med ändamålet med nämnda skattesystem, som är att främja att vinsten sparas i det mottagande bolaget i stället för att den betalas ut till aktieägarna i form av utdelning, kan det inte anses att

fördelen i form av undantagande från innehållande av källskatt på utdelning som lämnas till ett bolag med hemvist i landet alltid kompenseras genom beskattning av denna utdelning såsom inkomst för aktieägarna i det mottagande bolaget.

91 Förbundsrepubliken Tysklands argument att det andra ledet av beskattningen inträder likafullt, i ett senare skede, även om det mottagande bolagets vinst inte delas ut till aktieägarna, eftersom en skattepliktig transaktion oundvikligen kommer att ske i framtiden, kan inte godtas. Även om det antas att så skulle vara fallet, kan inte en eventuell uppskjuten beskattning motivera ett omedelbart undantagande från innehållandet av källskatt på utdelning som lämnas till moderbolag med hemvist i landet.

92 Det saknas följaktligen ett direkt samband, i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 86 i förevarande dom, mellan undantagandet från innehållandet av källskatt på utdelning som lämnas till moderbolag med hemvist i landet, och beskattningen av nämnda utdelning, antingen såsom inkomst för aktieägarna i dessa bolag, eller vid en eventuell framtida skattepliktig transaktion.

93 Detta innebär att den inskränkning av den fria rörligheten för kapital som den ifrågavarande skattelagstiftningen innebär inte kan motiveras av de skäl som Förbundsrepubliken Tyskland anfört.

94 Förbundsrepubliken Tyskland har mot bakgrund av vad som redovisats ovan underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG genom att beskatta utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till bolag med säte inom landet, i de fall där det lägsta kapitalinnehavskrav som föreskrivs i artikel 3.1 a i direktiv 90/435 inte är uppfyllt.

Åsidosättandet av artikel 40 i EES-avtalet

95 Ett av huvudmålen med EES-avtalet är att så långt det är möjligt förverkliga fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom hela EES-området, på sådant sätt att den inre marknad som upprättats i unionen utsträcks till staterna i EFTA. För detta ändamål har flera regler införts i avtalet för att säkerställa en så enhetlig tolkning som möjligt av avtalet i hela EES-området (se yttrande 1/92 av den 10 april 1992, REG 1992, s. I-2821; svensk specialutgåva, volym 12, s. 41). Det ankommer på domstolen att inom denna ram kontrollera att de regler i EES-avtalet som i sak är identiska med fördragsbestämmelserna tolkas på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna (dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 65).

96 Av detta följer att för det fall restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES-avtalet ska bedömas på grundval av artikel 40 i och bilaga XII till nämnda avtal, ska dessa bestämmelser ges samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I-4873, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 66).

97 Som konstateras i punkt 49 i förevarande dom leder inte innehållandet av källskatt på utdelning från bolag med hemvist i Tyskland till dotterbolag med hemvist där att de utdelningsmottagande bolagen erlägger någon skatt.

98 När det gäller utdelning till bolag med hemvist i Island och Norge anses den innehållna källskatten vara definitiv enligt tysk rätt.

99 Förbundsrepubliken Tyskland har följaktligen av samma skäl som dem som angetts vid prövningen av talan i den del den avser artikel 56.1 EG underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 40 i EES-avtalet genom att beskatta utdelning till bolag med hemvist i Island och Norge hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till ett bolag med säte inom landet.

Rättegångskostnader

100 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland har tappat målet ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG genom att beskatta utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till bolag med säte inom landet, i de fall där det lägsta kapitalinnehavskrav som föreskrivs i artikel 3.1 a i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003, inte är uppfyllt.**
- 2) **Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 40 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet genom att beskatta utdelning till bolag med hemvist i Island och Norge hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till ett bolag med säte inom landet.**
- 3) **Förbundsrepubliken Tyskland ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

*Rättegångsspråk: tyska.