

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

16. juni 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – frie kapitalbevægelser – udbytte af »porteføljekapitalandele« – tilbagebetaling af kapitalindkomstskat, der er indeholdt hos et ikke-hjemmehørende selskab – betingelser – frie kapitalbevægelser – proportionalitetsprincippet«

I sag C-572/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) ved afgørelse af 20. maj 2020, indgået til Domstolen den 3. november 2020, i sagen

ACC Silicones Ltd

mod

Bundeszentralamt für Steuern,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne S. Rodin, J.-C. Bonichot (refererende dommer), L.S. Rossi og O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: A. M. Collins,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- ACC Silicones Ltd ved Rechtsanwal B. Pignot og Steuerberater A. Linn,
- den tyske regering ved J. Möller og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og V. Uher, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. januar 2022, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem ACC Silicones Ltd og

Bundeszentralamt für Steuern (forbundsskatte- og afgiftsmyndighed, Tyskland) vedrørende tilbagebetaling af kapitalindkomstskat, der er blevet indeholdt som kildeskat for årene 2006-2008 af udbytte udbetalt til dette selskab af Ambratec GmbH, der er et selskab med hjemsted i Tyskland.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EUT 2004, L 7, s. 41) (herefter »direktiv 90/435«), fandt dette direktiv anvendelse på moderselskaber, der havde en andel i kapitalen i deres datterselskaber på mindst 20% – denne minimumsandel i kapitalen blev sat ned til 15% fra den 1. januar 2007 og til 10% fra den 1. januar 2009. Direktiv 90/435 blev ophævet af Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2011, L 345, s. 8).

Tysk ret

4 § 20, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »EStG«), fastsætter, at kapitalindkomst omfatter andele af overskud (udbytte).

5 EStG's § 43, stk. 1, første punktum, nr. 1, bestemmer, at for så vidt angår bl.a. kapitalindkomst som omhandlet i EStG's § 20, stk. 1, nr. 1, »opkræves indkomstskatten ved indeholdelse af kapitalindkomst (kapitalindkomstskat)«.

6 I henhold til § 8b, stk. 1, første punktum, i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »KStG«), vedrørende kapitalandele i andre selskaber og foreninger tages indkomst i den forstand, hvori begrebet er anvendt i bl.a. EStG's § 20, stk. 1, nr. 1, ikke i betragtning ved opgørelsen af indkomsten i henhold til denne lov og er således ikke selskabsskattepligtig.

7 Hvad angår beskatningen af udbytte udloddet til et selskab med hjemsted i Tyskland fremgår det af KStG's § 31, stk. 1, første punktum, sammenholdt med EStG's § 36, stk. 2, nr. 2, at kapitalindkomstskatten, der opkræves som kildeskat, fuldt ud modregnes i den selskabsskat, som dette selskab skal betale, og i givet fald kan tilbagebetales. Modregning – og i givet fald tilbagebetaling – af skatten forudsætter, at skatten er indeholdt og betalt, hvilket skal bevises ved fremlæggelse af en administrativ attest i henhold til EStG's § 45a, stk. 2 eller 3.

8 Hvad angår beskatning af udbytte udloddet til et selskab, der ikke har hjemsted i Tyskland, fastsætter KStG's § 32, stk. 5, følgende:

»(5) Hvis kreditors selskabsskat vedrørende kapitalindkomst som omhandlet i [EStG's] § 20, stk. 1, nr. 1, er blevet endeligt betalt i henhold til stk. 1, tilbagebetales den indeholdte og indbetalte kapitalindkomstskat i medfør af [EStG's] § 36, stk. 2, nr. 2, til kreditor for kapitalindkomsten, såfremt

1. kreditor for kapitalindkomsten er et begrænset skattepligtigt selskab i henhold til § 2, nr. 1, som

a) samtidig er et selskab som omhandlet i artikel 54 [TEUF] eller i artikel 34 i [aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3)]

- b) har sit hjemsted og sin forretningsledelse i en medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en stat, som er omfattet af [aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde]
- c) i den stat, hvor forretningsledelsen befinder sig, uden valgmulighed er undergivet en ubegrænset skattepligt, der kan sammenlignes med § 1, uden at være fritaget herfor, og
2. kreditor direkte ejer andele i debitor for kapitalindkomstens indskuds- eller aktiekapital og ikke opfylder betingelsen om minimumsandel i [EStG's] § 43b, stk. 2.

Første punktum finder kun anvendelse, hvis

1. en tilbagebetaling af den pågældende kapitalindkomstskat ikke er hjemlet i medfør af andre bestemmelser
2. kapitalindkomsten i henhold til § 8b, stk. 1, ikke ville blive taget i betragtning ved opgørelsen af indkomsten
3. kapitalindkomsten på grundlag af udenlandske forskrifter ikke henregnes til en person, som ikke ville have ret til tilbagebetaling i medfør af dette stykke, såfremt vedkommende oppebar kapitalindkomsten direkte
4. en ret til hel eller delvis tilbagebetaling af kapitalindkomstskatten ikke ville være udelukket ved tilsvarende anvendelse af [EStG's] § 50d, stk. 3, og
5. kapitalindkomstskatten ikke kan modregnes hos kreditor eller hos en selskabsdeltager, som direkte eller indirekte ejer andele i kreditor, eller kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift; en mulighed for at fremføre modregningen er sidestillet med modregning.

Kreditor for kapitalindkomsten skal dokumentere, at betingelserne for tilbagebetaling er opfyldt. Kreditor skal navnlig fremlægge en attest udstedt af skattemyndighederne i den stat, hvor kreditor er hjemmehørende, hvorved det dokumenteres, at kreditor anses for skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende stat, er fuldt selskabsskattepligtig i denne stat uden at være fritaget for selskabsskat og er den faktiske modtager af kapitalindkomsten. Af attesten fra den udenlandske skattemyndighed skal det fremgå, at den tyske kapitalindkomstskat ikke kan modregnes, fratrækkes eller fremføres, og at modregning, fradrag eller fremførsel rent faktisk heller ikke har fundet sted. Kapitalindkomstskatten tilbagebetales for al kapitalindkomst, der er oppebåret i et kalenderår, som omhandlet i første punktum på grundlag af en afgørelse om fritagelse i henhold til § 155, stk. 1, tredje punktum, i Abgabenordnung [(lov om skatter og afgifter)].«

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten

9 Overenskomsten af 26. november 1964 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og hindring af skatteunddragelse, som ændret ved tillæg af 23. marts 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359, BGB1. 1967 II, s. 828, BGB1. 1971 II, s. 46, herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) bestemmer i artikel VI, stk. 1:

»(1) Udbytte, der udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i det ene af områderne, til en person, der er hjemmehørende i det andet område, kan også beskattes på det førstnævnte område. Skatten opkræves dog ikke på dette første område med en sats, der overstiger 15% af bruttobeløbet af dette udbytte, hvis udbyttet enten beskattes på det andet område eller udgør udbytte udloddet af et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, der er fritaget for Forbundsrepublikkens beskatning i henhold til bestemmelserne i artikel XVIII, stk. 2, litra a).«

10 Denne overenskomsts artikel XVIII, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»(1) Med forbehold af bestemmelserne i lovgivningen i Det Forenede Kongerige om indrømmelse af nedslag i Det Forenede Kongeriges skat for skat, der er pålagt i et statsområde uden for Det Forenede Kongerige (hvilket ikke skal indvirke på det heri indeholdte almindelige princip):

a) skal Forbundsrepublikken [Tysklands] skat, som efter Forbundsrepublikkens lovgivning og i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst – enten ved direkte påligning eller ved indeholdelse – opkræves af fortjeneste, indkomst eller skattepligtige gevinster fra kilder i Forbundsrepublikken (såfremt indkomsten består af udbytte dog ikke skat, der opkræves af den fortjeneste, af hvilken udbyttet er udbetalt), tillades fradraget i enhver i Det Forenede Kongerige beregnet skat af samme fortjeneste, indkomst eller skattepligtige gevinster, hvoraf Forbundsrepublikkens skat er beregnet.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 ACC Silicones er et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige, som i perioden 2006-2008 ejede 5,26% af kapitalen i Ambratec, der er et selskab med hjemsted i Tyskland. ACC Silicones var selv 100% ejet af et andet selskab, der var børsnoteret og havde hjemsted i Det Forenede Kongerige.

12 I perioden 2006-2008 udloddede Ambratec udbytte til ACC Silicones, hvoraf der blev opkrævet kapitalindkomstskat på 20% ved indeholdelse af kildeskat plus et solidaritetsbidrag på 5,5%.

13 Den 29. december 2009 anmodede ACC Silicones om tilbagebetaling af den således erlagte skat. Selskabet anmodede for det første om, at kildeskattesatsen blev begrænset til 15% bl.a. på grundlag af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel VI, stk. 1. Under påberåbelse af de grundlæggende friheder i det indre marked og navnlig de frie kapitalbevægelser anmodede selskabet for det andet om tilbagebetaling af det resterende erlagte beløb.

14 Ved afgørelse af 7. oktober 2010 imødekom forbundsskatte- og afgiftsmyndigheden den første del af denne anmodning og tilbagebetalte ACC Silicones den kildeskat, der oversteg satsen på 15%, der var fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Ved afgørelser af 8. juni 2015 afviste denne myndighed at tilbagebetale restbeløbet af den indeholdte skat med den begrundelse, at betingelserne i KStG's § 32, stk. 5, der har til formål at tage højde for dom af 20. oktober 2011, Kommissionen mod Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670), ikke var opfyldt.

15 Efter forgæves at have krævet tilbagebetaling af den indeholdte skat har ACC Silicones anlagt sag til prøvelse af afgørelserne af 8. juni 2015 ved den forelæggende ret, Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland), og har gjort gældende, at selskabet opfyldte alle de krævede betingelser, og at det havde fremlagt al den dokumentation, der krævedes i henhold til KStG's § 32, stk. 5.

16 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at ACC Silicones opfylder betingelserne i den nationale lovgivning, bortset fra betingelsen i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, der bestemmer, at tilbagebetaling nægtes, hvis den indeholdte kapitalindkomstskat kan modregnes hos kreditor eller hos en selskabsdeltager, som direkte eller indirekte ejer andele i kreditor, eller hvis skatten kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssige udgift, idet muligheden for at fremføre modregningen sidestilles med modregning. Den forelæggende ret har anført, at det følger af denne bestemmelse, at der kun kan indrømmes tilbagebetaling, såfremt den mindre gunstige behandling af ikke-hjemmehørende udbyttemodtagere i forhold til hjemmehørende udbyttemodtagere ikke udlignes ved modregning, fradrag i beskatningsgrundlaget eller fremførsel af modregning i udlandet.

17 Den forelæggende ret har anført, at ACC Silicones i henhold til KStG's § 32, stk. 5, femte punktum, skal dokumentere, at betingelsen er opfyldt ved at fremlægge en attest udstedt af de udenlandske skattemyndighederne, hvorefter det fremgår, at den tyske kapitalindkomstskat ikke kan modregnes, fratrækkes eller fremføres, og at modregning, fradrag eller fremførsel rent faktisk heller ikke har fundet sted.

18 Ifølge den forelæggende ret er det imidlertid umuligt at sikre sig, at denne betingelse er opfyldt i det foreliggende tilfælde. Behandlingen af den kapitalindkomstskat, som er blevet indeholdt af Forbundsrepublikken Tyskland, hos selskabet, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og børsnoteret, og som ejede 100% af ACC Silicones kapital i perioden 2006-2008, kan nemlig ikke materielt bekræftes, hvorfor ACC Silicones anmodning ville skulle forkastes.

19 Under disse omstændigheder er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt betingelserne i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, er forenelige med de frie kapitalbevægelser.

20 Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, om den omstændighed, at tilbagebetalingen af kapitalindkomstskatten til ikke-hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte fra kapitalandele, der er mindre end de tærskler, der er fastsat i direktiv 90/435 (herefter »udbytte af porteføljekapitalandele«), er underlagt strengere betingelser end tilbagebetaling af denne skat til hjemmehørende selskaber, er i strid med de frie kapitalbevægelser. Den forelæggende ret har anført, at i henhold til KStG's § 32, stk. 5, kan ikke-hjemmehørende selskaber kun indrømmes tilbagebetaling af kildeskatten af sådant udbytte modtaget fra tyske selskaber, hvis denne skat ikke kan modregnes, eller der kan ske fremføring af modregning hos dette selskab eller hos selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, eller kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift, hvilket selskabet skal dokumentere ved at fremlægge en attest udstedt af den udenlandske skattemyndighed. Sådanne betingelser kræves imidlertid ikke opfyldt for hjemmehørende selskaber. Mere specifikt er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt den restriktion for de frie kapitalbevægelser, som den tyske lovgivning ifølge den forelæggende ret udgør, kan begrundes navnlig henset til kriterierne fastsat af Domstolen i dom af 8. november 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21 Såfremt dette er tilfældet, ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, om proportionalitetsprincippet og princippet om den effektive virkning er til hinder for en national bestemmelse, der pålægger ikke-hjemmehørende selskaber – for at føre det bevis, der er nævnt i foregående præmis – at fremlægge en attest fra den udenlandske skattemyndighed, hvorefter det fremgår, at kapitalindkomstskatten, der indeholdes som kildeskat, ikke kan modregnes eller indrømmes en fremførsel af modregning hos disse selskaber eller hos selskabsdeltagere, der direkte eller indirekte ejer andele i selskaberne, eller kan fratrækkes, og at modregning, fradrag eller fremførsel af denne skat rent faktisk heller ikke har fundet sted.

22 På denne baggrund har Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i

Köln) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [artikel 56 EF (nu artikel 63 TEUF)] til hinder for en national skatteretlig bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der af et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og som modtager udbytte af kapitalandele og ikke når minimumsandelen i kapitalen i et selskab i henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i [direktiv 90/435], med henblik på tilbagebetaling af kapitalindkomstskat kræves dokumentation i form af en attest fra den udenlandske skattemyndighed for, at kapitalindkomstskatten ikke kan modregnes hos selskabet eller hos en selskabsdeltager, der direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, eller kan fradrages som driftsudgift eller som erhvervsmæssig udgift, og for, hvorvidt en modregning, et fradrag eller en fremførsel rent faktisk heller ikke har fundet sted, når en sådan dokumentation med henblik på tilbagebetaling af kapitalindkomstskat ikke kræves af et selskab, der er hjemmehørende i indlandet, og som ejer en kapitalandel af samme størrelse?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, er proportionalitetsprincippet og princippet om den effektiv virkning da til hinder for kravet [om fremlæggelse af] den attest, der er nævnt i det første spørgsmål, når den i udlandet hjemmehørende modtager af udbytte af såkaldte porteføljekapitalandele reelt ikke har mulighed for at fremlægge en sådan attest?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

23 Den tyske regering har gjort gældende, at tvisten i hovedsagen kun vedrører den skattemæssige behandling af udbytte, der hidrører fra porteføljekapitalandele, der udloddes til et selskab med hjemsted i en anden EU-medlemsstat. Under disse omstændigheder finder den tyske regering, at de forelagte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, for så vidt som de vedrører tilbagebetaling af kildeskat på kapitalindkomst, der rammer udbytte udloddet til selskaber i tredjelande.

24 Ifølge fast retspraksis foreligger der en formodning for, at præjudicielle anmodninger, der forelægges for Domstolen, er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål fremsat af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de retlige eller faktiske oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 24.11.2020, Openbaar Ministerie, (Dokumentfalsk), C-510/19, EU:C:2020:953, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

25 I det foreliggende tilfælde forholder det sig ifølge den forelæggende ret således, at selv om den omhandlede nationale lovgivning finder anvendelse på selskaber, der har deres hjemsted eller forretningsledelse i en EU-medlemsstat eller i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, finder den ligeledes anvendelse på selskaber, der har deres hjemsted eller forretningsledelse i tredjelande.

26 Det skal i denne henseende bemærkes, at foreneligheden med EU-retten af reglerne for tilbagebetaling af kildeskat af udbytte udloddet til selskaber med hjemsted i tredjelande bør give anledning til en særskilt vurdering, idet – om end artikel 63, stk. 1, TEUF generelt forbyder restriktioner for kapitalbevægelser, herunder mellem medlemsstaterne og tredjelande – den retspraksis, der vedrører restriktioner for de frie kapitalbevægelser inden for Unionen, ikke fuldt ud kan overføres på kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande, der indgår i en anden retlig sammenhæng (jf. i denne retning dom af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande), C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 90 og den deri nævnte praksis).

27 Det fremgår imidlertid af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at tvisten i hovedsagen udelukkende vedrører tilbagebetaling af kildeskat af kapitalindkomst indeholdt af udbytte fra Tyskland, der blev udbetalt til et ikke-hjemmehørende selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige, da denne medlemsstat var medlem af EU.

28 Det følger heraf, således som generaladvokaten har anført i punkt 30 i forslaget til afgørelse, at spørgsmålet om, hvorvidt de betingelser, der er fastsat i den omhandlede tyske lovgivning, for at opnå tilbagebetaling af den indeholdte kapitalindkomstskat i tilfælde af udbytte udloddet til selskaber med hjemsted i et tredjeland er i strid med EU-retten på området for frie kapitalbevægelser, ikke har nogen forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen.

29 Denne del af anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor ikke antages til realitetsbehandling.

Det første spørgsmål

30 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstats skattelovgivning, hvorefter tilbagebetaling af kapitalindkomstskat, der er indeholdt af udbytte af porteføljekapitalandele, som er modtaget af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, undergives krav om bevis for, at denne skat hverken kan modregnes eller gøres til genstand for en fremførsel af modregning hos dette selskab eller hos selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, eller kan fradrages af dette selskab som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift, når en sådan betingelse ikke er fastsat for så vidt angår tilbagebetaling af kapitalindkomstskat indeholdt hos et hjemmehørende selskab, der modtager den samme form for indtægter.

31 Det følger af Domstolens faste praksis, at bl.a. foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater, udgør restriktioner for de frie kapitalbevægelser, (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

32 For de kapitalandele, der ikke når minimumsandelene fastsat i direktiv 90/435, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte om og under hvilke omstændigheder økonomisk dobbeltbeskatning og »kædebeskatning« af udloddet udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at mindske eller forhindre økonomisk dobbeltbeskatning og »kædebeskatning«, uden at dette giver medlemsstaterne mulighed for at vedtage foranstaltninger, der er i strid med de frie bevægeligheder (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 54, og af 8.11.2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, præmis 24).

33 Som Domstolen allerede har fastslået i dom af 20. oktober 2011, Kommissionen mod Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 72 og 73), udgør en national lovgivning, der for så vidt angår kapitalandele, der ikke er omfattet af direktiv 90/435, fastsætter tilbagebetaling af kildeskat indeholdt af udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber, mens der ikke er fastsat nogen mulighed for tilbagebetaling for kildeskat af udbytte, der udbetales til selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, uden at denne forskelsbehandling udlignes gennem indgåelse af overenskomster, en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

34 Det samme gælder for en national lovgivning, der udvider en sådan mulighed for tilbagebetaling til at omfatte kildeskat indeholdt af udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, men undergiver tilbagebetalingerne yderligere betingelser i forhold til dem, der gælder for tilbagebetaling af kildeskat indeholdt af udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber, uden at denne forskellige behandling udlignes gennem indgåelse af overenskomster. En sådan lovgivning har nemlig til følge, at disse ikke-hjemmehørende selskabers udøvelse af retten til tilbagebetaling gøres vanskeligere end for hjemmehørende selskaber, og dermed undergives det udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber, en mindre gunstig skattemæssig behandling end udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber.

35 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at i henhold til den omhandlede nationale lovgivning kan betingelserne for, at kapitalindkomstskatten, der indeholdes som kildeskat, af udbytte af porteføljekapitalandele kan tilbagebetales, variere alt efter, om modtageren af dette udbytte er et hjemmehørende selskab eller et ikke-hjemmehørende selskab.

36 Ifølge de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, modregnes kildeskatten for så vidt angår et hjemmehørende selskab fuldt ud i den selskabsskat, som dette selskab skal betale, og det overskydende beløb tilbagebetales i givet fald. For så vidt angår et ikke-hjemmehørende selskab er tilbagebetalingen af kapitalindkomstskatten derimod underlagt den betingelse, at denne skat ikke kan modregnes eller gøres til genstand for en fremførsel af modregning hos dette selskab eller hos selskabsdeltagere, der direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, og heller ikke kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift hos dette selskab.

37 Det skal bemærkes, at i overensstemmelse med artikel 65, stk. 1, TEUF er en sådan forskellig behandling kun tilladt, hvis den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 30.4.2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, præmis 24).

38 Med henblik på afgørelsen af, om der er tale om forskelsbehandling, skal sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (dom af 30.4.2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis), der i det foreliggende tilfælde, således som den forelæggende ret har anført, er at forhindre økonomisk dobbeltbeskatning eller »kædebeskatning« af udbyttet.

39 Med hensyn til foranstaltninger, som er truffet i en medlemsstat med henblik på at opfylde dette formål, befinder de modtagende hjemmehørende selskaber sig ganske vist ikke nødvendigvis i en situation, som er sammenlignelig med situationen for de modtagende selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

40 Såfremt en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende selskaber, men også de ikke-hjemmehørende selskaber indkomstskattepligtige af

det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende selskabers situation sig imidlertid de hjemmehørende selskabers situation (dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

41 Det er nemlig denne medlemsstats udøvelse af sin beskatningskompetence, der uafhængigt af enhver beskatning i en anden medlemsstat i sig selv skaber risiko for kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning. I sådanne tilfælde skal den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, i medfør af de mekanismer, der er fastsat i national ret for at forhindre eller mindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, sikre, at de ikke-hjemmehørende selskaber får en behandling, der svarer til de hjemmehørende selskabers, således at de ikke-hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte, ikke står over for en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 63 TEUF (dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

42 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, at Forbundsrepublikken Tyskland har valgt at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til alt udbytte af porteføljekapitalandele, uanset om dette udbytte udbetales til hjemmehørende selskaber eller til selskaber med hjemsted i andre medlemsstater. Disse to kategorier af selskaber befinder sig alene af denne grund i en sammenlignelig situation for så vidt angår risikoen for økonomisk dobbeltbeskatning eller kædebeskatning af dette udbytte. Som følge heraf skal selskaberne behandles tilsvarende (jf. i denne retning dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-248/09, EU:C:2011:670, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

43 Med henblik på at godtgøre, at dette er tilfældet i den foreliggende sag, har den tyske regering henvist til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

44 I denne henseende bemærkes, at selv om en medlemsstat ikke kan påberåbe sig en fordel, som en anden medlemsstat ensidigt har indrømmet, med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler førstnævnte medlemsstat i henhold til traktaten, kan formålet om at sikre en tilsvarende behandling af udbytte, der udbetales til hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber, nås ved hjælp af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 8.11.2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, præmis 78 og 79 og den deri nævnte retspraksis), forudsat at anvendelsen af denne dobbeltbeskatningsoverenskomst gør det muligt fuldstændigt at udjævne virkningerne af den forskellige behandling, som den nationale lovgivning medfører.

45 Den forskellige behandling af udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber og udbytte udloddet til ikke-hjemmehørende selskaber forsvinder kun i tilfælde af, at den kildeskat, der indeholdes i henhold til denne lovgivning, kan fradrages i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat, med et beløb af en størrelse, der svarer til den forskellige behandling, der hidrører fra den nationale lovgivning (jf. dom af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 79 og den deri nævnte retspraksis).

46 Ifølge de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, er satsen på den kildeskat, som forbundsrepublikken Tyskland indeholder af udbytte af porteføljekapitalandele udbetalt til et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, begrænset til 15%, og denne kildeskat kan modregnes i den britiske skattebetaling. I henhold til overenskomstens artikel XVIII, stk. 1, litra a), er denne modregning imidlertid begrænset til at kunne foretages i den britiske skat, der er beregnet på grundlag af den fortjeneste eller indkomst, der er taget i betragtning ved beregningen af den tyske skat.

47 En sådan mekanisme synes ikke i alle tilfælde at garantere udligning af den forskelsbehandling, som den nationale lovgivning medfører, da en sådan udligning kun er mulig i tilfælde af, at den britiske skattebetaling, der beregnes på det udloddede udbytte, mindst svarer til den kildeskat, der indeholdes af Forbundsrepublikken Tyskland (jf. i denne retning dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 67 og 68, og af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 86).

48 Hvis kildeskatten ikke tilbagebetales, er det kun den fulde modregning af denne kildeskat hos det ikke-hjemmehørende udbyttemodtagende selskab i den skat, hvor dette selskab er hjemmehørende, der ville sikre, at den forskelsbehandling, som den nationale lovgivning medfører, forsvinder – uden at der skal tages hensyn til eventuelle modregningsmuligheder hos selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, hvilket den tyske lovgivning i øvrigt ikke tager hensyn til for så vidt angår hjemmehørende selskaber.

49 Hverken fradraget for kildeskat i beskatningsgrundlaget i den skat, hvor det udbyttemodtagende selskab har hjemsted, som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift, eller dette selskabs mulighed for at opnå en fremførsel af modregning – hvis benyttelse stadig er usikker – mens hjemmehørende selskaber har ret til omgående modregning og i givet fald tilbagebetaling af den overskydende kildeskat, kan derimod gøre det muligt fuldt ud at udligne denne forskelsbehandling (jf. i denne retning dom af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 83, og analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 28-34).

50 Med forbehold for den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, kan en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der undergiver tilbagebetalingen af kildeskat af kapitalindkomst strengere betingelser, når modtageren af udbyttet er et ikke-hjemmehørende selskab, end når det drejer sig om et hjemmehørende selskab, uden at denne forskellige behandling er blevet udlignet gennem overenskomster, afholde selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, fra at investere i selskaber i den pågældende medlemsstat, og kan ligeledes udgøre en hindring for, at hjemmehørende selskaber kan rejse kapital hos selskaber med hjemsted i andre medlemsstater. Den nationale lovgivning udgør dermed en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF.

51 Det følger af Domstolens faste praksis, at en sådan restriktion kun er tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn, er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande), C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 70, og af 30.1.2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, præmis 83 og den deri nævnte retspraksis).

52 Ifølge den tyske regering er den omhandlede nationale lovgivning begrundet i formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at

undgå, at kildeskatten medregnes to gange.

53 Det følger af Domstolens praksis, at sikringen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne udgør et af de tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser, såsom en national foranstaltning, der har til formål at hindre adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning dom af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 121, og af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 98).

54 Et sådant hensyn kan imidlertid ikke begrunde en medlemsstats beskatning af ikke-hjemmehørende udbyttemodtagende selskaber, når denne medlemsstat har valgt ikke at beskatte hjemmehørende selskaber af denne type indkomst (jf. i denne retning dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

55 Selv om Forbundsrepublikken Tyskland i det foreliggende tilfælde har valgt at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til alt udbytte af porteføljekapitalandele, har Tyskland ifølge de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, ligeledes valgt fuldt ud at udligne den kildeskat, der indeholdes af dette udbytte, når udbyttet udbetales til hjemmehørende selskaber. Under disse omstændigheder kan sikringen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ikke begrunde, at selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, beskattes af denne type indkomst.

56 Hvad angår begrundelsen om at undgå, at kildeskatten medregnes to gange hos selskaber, der modtager udbytte og er hjemmehørende i andre medlemsstater, eller hos selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, bemærkes, at der for så vidt angår hjemmehørende selskaber ikke findes en forpligtelse tilsvarende den, der påhviler selskaber, der modtager udbytte, og som er hjemmehørende i andre medlemsstater, til at føre bevis for, at kildeskatten ikke er blevet modregnet og heller ikke har været genstand for en fremførsel af modregning hos selskabet eller hos selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, og ikke er blevet fradraget som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift. Der er imidlertid intet, der gør det muligt at udelukke, at disse hjemmehørende selskaber ikke også ejes af ikke-hjemmehørende selskabsdeltagere, der er omfattet af national lovgivning, der gør det muligt på deres niveau at medregne den kildeskat, som det udbyttemodtagende selskab pålægges. Muligheden for, at kildeskatten medregnes to gange, kan derfor ikke udelukkes for så vidt angår hjemmehørende selskaber, idet den omstændighed, at den tyske lovgivning kun tillader, at kildeskat medregnes på det udbyttemodtagende selskabs niveau, i denne henseende er uden betydning.

57 Det skal bemærkes, at for at kunne anses for at være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det påberåbte formål skal en foranstaltning forfølge formålet hermed på en konsekvent og systematisk måde (jf. navnlig i denne retning på området for etableringsfriheden dom af 14.11.2018, Memoria og Dall'Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis, samt på området for den frie udveksling af tjenesteydelser dom af 3.2.2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

58 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 69 i forslaget til afgørelse, er dette ikke tilfældet – henset til formålet om at undgå, at den indeholdte skat medregnes to gange – for en national lovgivning, der undergiver tilbagebetalingen af kildeskat på udbytte af porteføljekapitalandele strengere betingelser, når de udbyttemodtagende selskaber har hjemsted i andre medlemsstater, end når der er tale om hjemmehørende selskaber, når intet gør det muligt

således at udelukke, at kildeskatten medregnes to gange for så vidt angår hjemmehørende selskaber. En sådan lovgivning kan derfor under alle omstændigheder ikke begrundes med henvisning til nødvendigheden af at undgå, at kildeskatten medregnes to gange.

59 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstats skattelovgivning, hvorefter tilbagebetaling af kapitalindkomstskat, der er indeholdt af udbytte af porteføljekapitalandele, som er modtaget af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, undergives krav om bevis for, at denne skat hverken kan modregnes eller gøres til genstand for en fremførsel af modregning hos dette selskab eller hos selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, eller kan fradrages af dette selskab som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift, når en sådan betingelse ikke er fastsat for så vidt angår tilbagebetaling af kapitalindkomstskat indeholdt hos et hjemmehørende selskab, der modtager den samme form for indtægter.

Det andet spørgsmål

60 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

61 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstats skattelovgivning, hvorefter tilbagebetaling af kapitalindkomstskat, der er indeholdt af udbytte af kapitalandele, der ikke når minimumsandelene fastsat i direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003, som er modtaget af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, undergives krav om bevis for, at denne skat hverken kan modregnes eller gøres til genstand for en fremførsel af modregning hos dette selskab eller hos selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, eller kan fradrages af dette selskab som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift, når en sådan betingelse ikke er fastsat for så vidt angår tilbagebetaling af kapitalindkomstskat indeholdt hos et hjemmehørende selskab, der modtager den samme form for indtægter.

Underskrifter

* Processprog: tysk.