

Arrêt de la Cour
Sag C-58/01

Océ van der Grinten NV
mod
Commissioners of Inland Revenue

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Special Commissioners of Income Tax)

«Direktiv 90/435/EØF – selskabsskat – moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater – begrebet kildeskat»

Forslag til afgørelse fra generaladvokat A. Tizzano fremsat den 23. januar 2003 Domstolens dom (Femte Afdeling) af 25. september 2003

Sammendrag af dom

1. Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater – direktiv 90/435 – fritagelse i datterselskabets medlemsstat for skat af udbytte udloddet til moderselskabet – begrebet kildeskat – beskatning i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst

(Rådets direktiv 90/435, art. 5, stk. 1)

2. Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater – direktiv 90/435 – fritagelse i datterselskabets medlemsstat for skat af udbytte udloddet til moderselskabet – forbehold for interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter – beskatning i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst

(Rådets direktiv 90/435, art. 5, stk. 1, og art. 7, andet led)

3. Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater – direktiv 90/435 – interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter – iagttagelse af begrundelsespligten og pligten til høring af Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg

(Art. 100 EF og 253 EF; Rådets direktiv 90/435, art. 7, andet led)

1. En beskatning som den indeholdelse, som er fastsat i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, udgør en kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, og som fritager sådanne udbytter fra kildeskat. Derimod udgør samme indeholdelse ikke en kildeskat, der er forbudt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1, i det omfang den påhviler den skattegodtgørelse, som udlodningen af udbytte giver ret til i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

(jf. præmis 51, 54, 56 og 57, 59 og 60 samt domskonkl. 1)

2. Artikel 7, andet led, i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som bestemmer, at nævnte direktiv ikke berører anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne, skal fortolkes således, at bestemmelsen

tillader en beskatning såsom en 5%-indeholdelse af udbytte, der udloddes af et datterselskab til moderselskabet, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, der gælder ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om denne indeholdelse udgør en kildeskat i samme direktivs artikel 5, stk. 1's forstand, der fritager udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab.

(jf. præmis 89 og domskonkl. 2)

3. Det angives i overensstemmelse med artikel 253 EF klart i begrundelsen til direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater hvilket generelt formål direktivet forfølger, nemlig skattemæssig neutralitet i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner i form af udlodning af overskud, og denne begrundelse er tilstrækkelig til tillige at omfatte forbeholdet vedrørende interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der forfølger samme formål, dvs. direktivets artikel 7, andet led. Desuden skal indsættelsen af denne bestemmelse i direktivet, efter at Kommissionens oprindelige forslag var blevet forelagt Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg til udtalelse i overensstemmelse med artikel 94 EF, anses for en teknisk justering, og den udgør ikke en væsentlig ændring, der nødvendiggør en supplerende høring.

(jf. præmis 99, 101 og 102)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
25. september 2003(1)

»Direktiv 90/435/EØF – selskabsskat – moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater – begrebet kildeskat«

I sag C-58/01,
angående en anmodning, som Special Commissioners of Income Tax (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,
Océ van der Grinten NV

mod

Commissioners of Inland Revenue,
at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6) samt vedrørende fortolkningen og gyldigheden af direktivets artikel 7, andet led, har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),,

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet (refererende dommer), og dommerne D.A.O. Edward, A. La Pergola, P. Jann og A. Rosas,
generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,
efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

– Océ van der Grinten NV ved G. Aaronson, QC, og M. Barnes, QC

– Det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af L. Henderson, QC, og barrister R. Singh
– den italienske regering ved U. Leanza, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
– Rådet for Den Europæiske Union ved J. Monteiro, som befuldmægtiget
– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,
efter at der i retsmødet den 3. oktober 2002 er afgivet mundtlige indlæg af Océ van der Grinten NV ved G. Aaronson og M. Barnes, af Det Forenede Kongeriges regering ved P. Ormond, som befuldmægtiget, bistået af L. Henderson, QC, og barrister M. Hoskins, af den italienske regering ved G. De Bellis, og af Kommissionen ved R. Lyal,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. januar 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 6. februar 2001, indgået til Domstolen den 12. februar 2001, har Special Commissioners of Income Tax (herefter »Commissioners«) i medfør af artikel 234 EF forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6, herefter »direktivet«) samt vedrørende fortolkningen og gyldigheden af direktivets artikel 7, andet led.

2 Disse tre spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Océ van der Grinten NV (herefter »Océ NV«) – et selskab, som er stiftet i henhold til nederlandsk ret og er hjemmehørende i Nederlandene, og som har et helejet datterselskab, Océ UK Ltd, der er stiftet i henhold til lovgivningen i Det Forenede Kongerige – og Commissioners of Inland Revenue (Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder) vedrørende beskatning i Det Forenede Kongerige af overskud, som datterselskabet har udloddet til det i form af udbytte.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Direktivets artikel 5, stk. 1, er affattet som følger:

»Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.«

4 Direktivets artikel 7, andet led, bestemmer:

»Direktivet berører ikke anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne.«

Nationale bestemmelser

5 I henhold til Part I i Income and Corporation Taxes Act 1988 (lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat, herefter »ICTA«) skal ethvert selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eller ethvert selskab, som ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men som driver virksomhed i landet gennem en filial eller et agentur, svare selskabsskat (ICTA's section 8 og 11).

6 Selskabsskat skal svares af det overskud, et selskab opnår i en regnskabsperiode (ICTA's section 6(1) og section 8(1) og (3)), som normalt omfatter et tidsrum på tolv måneder (ICTA's section 12).

Forskudsbetaling af selskabsskat

7 Efter de skatteregler, der var gældende i 1992 og 1993, havde ethvert selskab, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som foretog visse udlodninger, herunder udbetaling af udbytte til selskabsdeltagerne, pligt til at foretage en forskudsbetaling af selskabsskat (»advance corporation tax«, herefter »ACT«) (ICTA's section 14), som blev beregnet af et beløb svarende til det udloddede beløb eller til udlodningens værdi. Med en ACT-skattesats på 25% skulle der således af en udlodning på 4 000 GBP betales en ACT-skat på 1 000 GBP.

8 Ordningen er siden blevet ændret ved section 31 i Finance Act 1998, hvorved ACT blev ophævet med virkning fra den 6. april 1999, men ændringerne berører ikke de krav, der er fremsat i hovedsagen.

9 Ethvert selskab har pligt til at udfylde en selvangivelse i princippet for hver tremånedersperiode. Af selvangivelserne skal fremgå eventuelle udloddede beløb i løbet af den pågældende periode og den beregnede ACT-skat. ACT-skat for den pågældende periode skal betales inden fjorten dage efter udløbet af det kvartal, hvori udlodningen er foretaget (Schedule 13, stk. 1 og 3, til ICTA). ACT-skat forfalder således altid til betaling lang tid før den almindelige selskabsskat, den kunne modregnes i, idet denne normalt skal betales inden ni måneder og én dag efter udløbet af regnskabsperioden.

10 I overensstemmelse med ICTA's section 239 og 240 skulle ACT-skat, som var betalt af et selskab i forbindelse med udlodninger, det havde foretaget i en regnskabsperiode, dog med forbehold af selskabets ret til at afstå herfra, i princippet enten modregnes i selskabets selskabsskattetilsvær for den pågældende periode, eller overdrages til datterselskaber, som da kunne modregne de afståede beløb i deres selskabsskattetilsvær.

11 Et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, skal ikke svare selskabsskat af udbytte eller andre udlodninger, det modtager fra et selskab, der også er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (ICTA's section 208). For enhver udlodning, der har givet anledning til betaling af ACT-skat, fra et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til et andet selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har det selskab, der modtager udbyttet, ret til en skattegodtgørelse.

Skattegodtgørelse

12 Når et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eller enhver anden person, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, modtog en udlodning, der havde givet anledning til betaling af ACT-skat, fra et andet selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, havde det selskab eller den person, der modtog udbyttet, ret til en skattegodtgørelse.

13 Skattegodtgørelsen svarede til det ACT-beløb, det udloddende selskab havde betalt i forbindelse med denne udlodning (ICTA's section 231(1)). Hvis den gældende ACT-skattesats er på 25%, og der modtages 4 000 GBP i udbytte, bliver skattegodtgørelsen således på 1 000 GBP.

14 Når et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, modtog en udlodning, som gav det ret til en skattegodtgørelse, jf. ICTA's section 241, var hovedbetydningen af disse skattegodtgørelser at fritage selskabet for forpligtelsen til på ny at betale ACT-skat, når det videreudloddede et udbytte på et tilsvarende beløb til sine egne selskabsdeltagere.

15 I henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning havde et selskab, som ikke var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som ikke drev virksomhed i Det Forenede Kongerige gennem en filial eller et agentur, ikke ret til skattegodtgørelse, når det modtog udbytte fra et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Et ikke-hjemmehørende moderselskab kunne dog have ret til en skattegodtgørelse, hvis dette var bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

16 Det skal præciseres, at et sådant ikke-hjemmehørende selskab ikke er selskabsskattepligtigt i Det Forenede Kongerige. Selskabet er dog i princippet indkomstskattepligtigt i Det Forenede Kongerige af indkomst fra kilder i Det Forenede Kongerige (»income tax«), herunder udbytte fra selskaber, der er hjemmehørende i Det

Forenede Kongerige. Det gælder dog, at når et ikke-hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og for hvilket det ikke-hjemmehørende selskab ikke har ret til skattegodtgørelse, kan der ikke pålignes indkomstskat af udbyttebeløbet eller udbyttets værdi, jf. ICTA's section 233(1).

17 Efter de skatteregler, der var gældende i Det Forenede Kongerige i 1992 og 1993, ville en person, som havde ret til skattegodtgørelse i forbindelse med en udlodning, og som ikke var et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (f.eks. en fysisk person, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eller en fysisk person eller et selskab, der var hjemmehørende i et land, hvis dobbeltbeskatningsoverenskomst med Det Forenede Kongerige gav ret til at modtage skattegodtgørelse), kunne kræve, at skattegodtgørelsen blev modregnet i indkomstskatten i Det Forenede Kongerige og – i tilfælde hvor skattegodtgørelsen oversteg indkomstskatten – at det overskydende beløb blev udbetalt (ICTA's section 231(3)).

18 Hvis kravet ikke blev imødekommet, kunne den pågældende indbringe sagen for Special Commissioners eller General Commissioners med mulighed for appel til High Court.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten

19 Den foreliggende sag vedrører overenskomsten af 1980 mellem Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding.

20 Overenskomstens artikel 10, stk. 3, litra c), bestemmer:

»c)[...] et selskab, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har, [...] hvis det er den retmæssige ejer af udbyttet, ret til en skattegodtgørelse svarende til halvdelen af den skattegodtgørelse, som en fysisk person, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ville have ret til, hvis den pågældende havde modtaget udbyttet, samt ret til udbetaling af den del af skattegodtgørelsen, der overstiger dets skattetilsvær i Det Forenede Kongerige [...]«

21 Dette indebærer, at et moderselskab, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige – på betingelse af, at det er den retmæssige ejer af udbyttet – har ret til en skattegodtgørelse svarende til halvdelen af den skattegodtgørelse, som en fysisk person, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ville have ret til, hvis den pågældende havde modtaget udbyttet.

22 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), bestemmer:

»ii) I tilfælde, hvor en hjemmehørende i Nederlandene har ret til en skattegodtgørelse i forbindelse med udbytte [fra et selskab hjemmehørende i Det Forenede Kongerige] i henhold til artikel 10, stk. 3, litra c), kan der også pålignes skat i Det Forenede Kongerige, og i overensstemmelse med lovgivningen i Det Forenede Kongerige – dog ikke med en skattesats på over 5% – af udbyttebeløbet eller udbyttets værdi sammenlagt med skattegodtgørelsen.«

23 Den forelæggende ret har givet et regneeksempel som illustration:

Udbytte betalt af et selskab i Det Forenede Kongerige	80
Skattegodtgørelse til en fysisk person i Det Forenede Kongerige	20
Halv skattegodtgørelse til et nederlandsk selskab	10
	90
Minus 5% skat af (80+10)	4,5
Det nederlandske selskab modtager i alt	85,5.

24 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), giver et moderselskab, der er hjemmehørende i Nederlandene, ret til at få udbetalt det overskydende beløb af denne halvdel af skattegodtgørelsen set i forhold til den således pålignede skat. I det eksempel, som den forelæggende ret har givet, vil det overskydende beløb udgøre 5,5.

25 Det skal på grundlag af de oplysninger, som Océ NV har givet i sit skriftlige indlæg, tilføjes, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten både for så vidt angår Det Forenede Kongerige og Nederlandene oprindeligt gav adgang til en beskatning af udbytte i den stat, hvor modtageren af udbyttet var hjemmehørende, og i den stat, hvor den udloddende virksomhed var hjemmehørende. Ifølge Océ NV gør Nederlandene efter gennemførelsen af direktivet i nederlandsk ret, ikke længere brug af 5%-indeholdelsen i udbytte, der udloddes af datterselskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene, til deres moderselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, jf. den nederlandske lov af 10. september 1992 (*Staatsblad* 1992, s. 518), mens Det Forenede Kongerige fortsat gør brug af denne indeholdelse på grundlag af overenskomsten.

26 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 22, stk. 2, litra c), bestemmer:

»c) [...] Nederlandene indrømmer et fradrag i den således beregnede nederlandske skat for de indkomstbestanddele, som i henhold til [bl.a. artikel 10, stk. 3] i denne overenskomst, kan beskattes i Det Forenede Kongerige, i det omfang bestanddelene indgår i det beskatningsgrundlag, der er omhandlet i litra a). Fradragsbeløbet svarer til den skat, der er betalt i Det Forenede Kongerige af disse indkomstbestanddele, men overstiger ikke det nedsættelsesbeløb, der ville blive indrømmet, hvis de således medregnede indkomstbestanddele var de eneste indkomstbestanddele, der var fritaget for nederlandsk beskatning i henhold til bestemmelserne i nederlandsk lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning.«

27 Følgelig skal Nederlandene indrømme et fradrag i enhver nederlandsk skat, som det i Nederlandene hjemmehørende moderselskab skal betale af udbyttet, der svarer til den skat, der er betalt i Det Forenede Kongerige i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii).

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

28 Océ NV er moderselskab for Océ UK Ltd, som er stiftet og hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

29 I 1992 og 1993 udloddede Océ UK Ltd udbytte til sit moderselskab for et samlet beløb på cirka 13 mio. GBP og havde i den forbindelse pligt til at betale ACT-skat. Océ NV fik en skattegodtgørelse svarende til halvdelen af den skattegodtgørelse, som en fysisk person, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ville have ret til (dvs. ca. 2,174 mio. GBP), fratrullet 5% af udbyttebeløbet sammenlagt med skattegodtgørelsen (761 000 GBP), således at Océ NV modtog et supplerende beløb på omkring 1,4 mio. GBP.

30 Da Océ NV fandt, at 5%-indeholdelsen i strid med direktivets artikel 5, stk. 1, udgjorde en kildekat af udbytte, som var udloddet af datterselskabet, anlagde Océ NV sag til prøvelse af denne indeholdelse ved Commissioners. Ved afgørelse af 17. februar 2000 fastslog Commissioners, at 5%-indeholdelsen var en skat i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning, og at en præjudiciel forelæggelse for EF-Domstolen var nødvendig. Denne afgørelse indbragte skattemyndigheden for High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Revenue), idet den udelukkende anfægtede kvalifikationen af 5%-indeholdelsen som en beskatning i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning.

31 I sin dom af 2. november 2000 fastslog High Court, at det er uden betydning, hvordan indeholdelsen kvalificeres i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning, idet spørgsmålet om, hvorvidt 5%-indeholdelsen falder ind under artikel 5, stk. 1, er et fællesskabsretligt spørgsmål. High Court hjemviste sagen til Commissioners til fastlæggelse af de spørgsmål, der skulle forelægges for Domstolen.

32 På denne baggrund har Special Commissioners of Income Tax forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er den indeholdelse på 5%, som er fastsat i artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 1980 mellem Det Forenede Kongerige og Nederlandene (»5%-indeholdelsen«), under de omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, en kildekat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv

90/435/EØF af 23. juli 1990 (»direktivet«)?

2) Hvis 5%-indeholdelsen er en sådan kildeskat, kan den da fortsat foretages i medfør af direktivets artikel 7, andet led?

3) Hvis 5%-indeholdelsen kun kan opretholdes i medfør af direktivets artikel 7, andet led, er artikel 7, andet led, da ugyldigt på grund af manglende begrundelse eller undladelse af at indhente udtalelse fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet, således at Det Forenede Kongerige ikke i medfør af direktivbestemmelsen har ret til at opretholde 5%-indeholdelsen?»

Første præjudicielle spørgsmål

33 Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en beskatning som den 5%-indeholdelse, som er fastsat i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er genstand for hovedsagen, udgør kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 5, stk. 1.

Indlæg til Domstolen

34 Océ NV, den italienske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen har samstemmende anført, at 5%-indeholdelsen skal kvalificeres som en kildeskat af udbytte, der udloddes af et datterselskab til sit moderselskab, i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand, og at indeholdelsen i princippet er forbudt ifølge direktivet.

35 Océ NV har henvist til punkt 26 i generaladvokat Albers forslag til afgørelse i Athinaïki Zythopoiia-sagen (dom af 4.10.2001, sag C-294/99, Sml. I, s. 6797), hvori generaladvokaten anfører, at den vide fortolkning af udtrykket kildeskat, som Domstolen forlanger, omfatter enhver form for skatteretlige bestemmelser, der medfører, at et indenlandsk datterselskabs udlodning af overskud til et udenlandsk moderselskab beskattes. Direktivets artikel 5, stk. 1, bør derfor efter Océ NV's opfattelse fortolkes således, at bestemmelsen forbyder enhver skattemæssig foranstaltning, der forbinder udlodning af overskud med særlige byrder, som ikke ville eksistere, hvis der ikke skete en sådan udlodning af overskud.

36 Océ NV har anført, at der er sket en 5%-indeholdelse af det samlede udbytte, som Océ UK Ltd havde deklareret, og halvdelen af skattegodtgørelsen. Det udbytte, som Océ UK Ltd deklarerede, udgør helt klart overskud (i direktivets danske version »udbytte«), som udloddes af et datterselskab til sit moderselskab i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand, således, at 5%-indeholdelsen under alle omstændigheder udgør en kildebeskatning af overskud, som udloddes af et datterselskab til sit moderselskab, idet den påhviler udbytte.

37 Océ NV har gjort gældende, at indeholdelsen imidlertid også må anses for kildeskat, i det omfang den anvendes på halvdelen af skattegodtgørelsen. Océ NV's argumenter i den forbindelse er følgende.

38 Océ NV har for det første gjort gældende, at begrebet overskud, som udloddes, ikke er begrænset til det udbytte, der bliver udbetalt i kontanter, men ligeledes kan omfatte enhver anden form for afkast af en selskabsandel. Skattegodtgørelsen repræsenterer en betydelig økonomisk fordel, der følger udlodningen af overskud. I det tilfælde, hvor et ikke-hjemmehørende selskab modtager halvdelen af skattegodtgørelsen i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan denne delvise skattegodtgørelse udbetales i kontanter, med forbehold af 5%-indeholdelsen. Skattegodtgørelsen bør således anses som en del af det overskud, datterselskabet udlodder. Desuden anses halvdelen af skattegodtgørelsen for at indgå i beskatningsgrundlaget med henblik på beskatning af nederlandsk indkomst.

39 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at Domstolen i dom af 8. juni 2000, Epson Europe (sag C-375/98, Sml. I, s. 4243), har givet begrebet kildeskat af udlodning af udbytte en vid fortolkning, således som generaladvokat Alber også foreslog i Athinaïki Zythopoiia-sagen. Det fremgår således af præmis 23 i Epson Europe-dommen, at en afgift må anses for kildeskat, hvis den udløsende faktor er udbetalingen af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer, hvis beregningsgrundlaget for denne skat er udbyttet af disse, og hvis den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne.

40 I lyset af denne retspraksis har Det Forenede Kongeriges regering fraveget det synspunkt, som den indtil da havde forsvaret – selv under forhandlingerne om direktivets vedtagelse – og hvorefter 5%-indeholdelsen ikke udgjorde en kildeskat i direktivets forstand, fordi der i bogstavelig forstand først er tale om kildeskat af udloddet overskud, når overskuddets værdi er fratrullet det indeholdte. Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at den udløsende faktor for 5%-indeholdelsen er betaling af skattegodtgørelsen, som kun sker, hvis der er sket udbetaling af udbytte, at beregningsgrundlaget for indeholdelsen er summen af udbyttet eller udbyttets værdi og skattegodtgørelsen, og at den skattepligtige i forhold til indeholdelsen er selskabsdeltageren. Det Forenede Kongeriges regering har således i overensstemmelse med Océ NV anført, at indeholdelsen udgør en kildeskat i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand.

41 Kommissionen har anført, at kvalifikationen af en skat som kildeskat af udbytte afhænger af skattens virkninger og ikke de ord, hvormed den er defineret i national ret.

42 Kommissionen har gjort gældende, at 5%-indeholdelsen skal anses for en beskatning af udloddet overskud. Det hjemmehørende datterselskab har nemlig realiseret et overskud og udloddet i det mindste en del af dette overskud efter skat til sit moderselskab. I henhold til overenskomsten har Det Forenede Kongerige givet afkald på en del af sin ret til at beskatte datterselskabets overskud. Det Forenede Kongerige har tildelt moderselskabet en skattegodtgørelse, der er knyttet til en del af overskuddet, og i det omfang, hvori moderselskabet ikke har haft andre skattemæssige forpligtelser i Det Forenede Kongerige, udbetalt godtgørelsesbeløbet. Kommissionen har anført, at denne udbetaling i virkeligheden tager udgangspunkt i en del af datterselskabets overskud, som først pålægges en skat i henhold til national ret, hvorefter skattemyndighederne afstår fra beløbet i overensstemmelse med overenskomsten og overfører det til moderselskabet. Udbyttet og skattegodtgørelsen, der er forbundet hermed, udgør således udloddet overskud, og 5%-indeholdelsen, der omfatter dette samlede beløb, udgør således en beskatning af det udloddede overskud.

43 Det er væsentligt i den forbindelse, at skat, der opkræves i Det Forenede Kongerige, i henhold til overenskomstens artikel 22, stk. 2, litra c), indebærer en ret til et fradrag af samme størrelse i den skat, som moderselskabet skal betale i Nederlandene, idet udbyttet og skattegodtgørelsen indgår i beskatningsgrundlaget i Nederlandene.

44 Endelig har Kommissionen gjort gældende, at denne beskatning af udloddet overskud skal anses for kildeskat i den forstand, at den opkræves før betaling af det resterende overskudsbeløb til moderselskabet. Den udløsende faktor for 5%-indeholdelsen er udbetalingen af udbytte, og opkrævningen sker ikke senere.

Domstolens besvarelse

45 Det bemærkes indledningsvis, at direktivet, som det bl.a. fremgår af tredje betragtning hertil, har til formål at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater og samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat ved indførelse af en fælles beskatningsordning og således at lette sammenslutninger af selskaber på fællesskabsplan. For at undgå dobbeltbeskatning indeholder direktivets artikel 5, stk. 1, således en bestemmelse, hvorefter der ved udlodning af udbytte sker fritagelse for kildeskat i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende (jf. dom af 17.10.1996, forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkavit m.fl., Sml. I, s. 5063, præmis 22, Epson Europe-dommen, præmis 20, og Athinaiki Zythopoiia-dommen, præmis 25).

46 Ved vurderingen af, om beskatningen af udloddet afkast i den form, der følger af Det Forenede Kongeriges lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen, er omfattet af direktivets artikel 5, stk. 1, må man først se på bestemmelsens ordlyd og konstatere, at udtrykket »kildeskat«, som er anført heri, ikke er begrænset til bestemte, nærmere præciserede former for beskatning (jf. Epson Europe-dommen, præmis 22, og Athinaiki Zythopoiia-dommen, præmis 26). Det følger desuden af fast retspraksis, at det tilkommer Domstolen at kvalificere skatter, afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive

kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret (jf. Athinaïki Zythopoïia-dommen, præmis 27 og den heri nævnte retspraksis).

47 Domstolen har allerede fastslået, at enhver form for beskatning af afkast, som opkræves i den medlemsstat, hvor udbyttet udloddes, og hvor den udløsende faktor er udbetalingen af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer, er kildeskat af udloddet overskud i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand, når beregningsgrundlaget for denne skat er udbyttet af disse, og når den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne (jf. i denne retning Epson Europe-dommen, præmis 23, og Athinaïki Zythopoïia-dommen, præmis 28 og 29).

48 Den i nærværende sag omhandlede indeholdelse er speciel derved, at den påhviler det samlede beløb bestående af udbytte, der udloddes af det i Det Forenede Kongerige hjemmehørende datterselskab til moderselskabet, der er hjemmehørende i Nederlandene, og den delvise skattegodtgørelse, som denne udlodning giver ret til. Med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål skal 5%-indeholdelsen, således som generaladvokaten har foreslået i punkt 19 i sit forslag til afgørelse, derfor bedømmes dels i forhold til, om den påhviler udbyttet som sådant, dels i forhold til, om den påhviler den skattegodtgørelse, som udlodningen af udbyttet giver ret til, og dette uanset, at samtlige de parter, der har indgivet indlæg til Domstolen, er enige om at antage, at 5%-indeholdelsen i sin helhed udgør kildeskat.

49 For så vidt angår den del af 5%-indeholdelsen, der gælder for udbyttet, bemærkes, at den direkte påhviler udbytte i den stat, hvor udbyttet udloddes, eftersom udbyttet indgår i beregningsgrundlaget for indeholdelsen.

50 Den udløsende faktor for indeholdelsen er udbetalingen af udbyttet, og det skal i den forbindelse understreges, at det er uden betydning, at den pågældende indeholdelse kun sker, hvis der er et krav på skattegodtgørelse, således at udbyttet, hvis der ikke tildeles en skattegodtgørelse i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten, bliver udbetalt i sin helhed. Det er nemlig klart, at skattegodtgørelsen tildeles i medfør af overenskomsten i forbindelse med udbetaling af udbytte fra et datterselskab hjemmehørende i Det Forenede Kongerige til moderselskabet, der er hjemmehørende i Nederlandene. Hvis der ikke sker en sådan udlodning, sker der naturligvis ingen indeholdelse i det samlede beløb af udlodningen og den skattegodtgørelse, som udlodningen giver ret til.

51 Endelig bemærkes, at den del af 5%-indeholdelsen, der gælder for udbytte, står i forhold til udbyttets værdi eller udbyttebeløbet, og at den skattepligtige er moderselskabet, der modtager udbyttet. Indeholdelsen påvirker den indtægt, som moderselskabet, der er hjemmehørende i Nederlandene, får af sin andel af kapitalen i datterselskabet, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, fordi indeholdelsen indebærer en formindskelse af værdien af denne kapitalandel.

52 I den forbindelse er det uden betydning for kvalifikationen af indeholdelsen som kildeskat i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand – for så vidt angår den del af indeholdelsen, der påhviler udbyttet – at det moderselskab, der ejer kapitalandelen, i hovedsagen, ved den endelige afregning modtager et beløb, der samlet set er større end det udbytte, der bliver udbetalt til det af datterselskabet, idet det står fast, at udbyttet er en del af beskatningsgrundlaget og således er genstand for indeholdelsen, som kan betragtes som en metode til beregning af skattegodtgørelsen. Den omstændighed, at der, efter at indeholdelsen er sket, modtages et endeligt beløb, der er større end udbyttet, er dels en følge af den procentsats, som indeholdelsen er fastsat til, dels af det forhold, at indeholdelsen påhviler det samlede beløb af udbyttet og den delvise skattegodtgørelse. Det ville være tilstrækkeligt, at procentsatsen for indeholdelsen var fastsat til en højere sats, for at det beløb, som moderselskabet modtager til slut, ville være lavere end udbyttebeløbet.

53 Det ville imidlertid være i strid med princippet om en ensartet fortolkning af fællesskabsretten, hvis begrebet kildeskat i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand, hvis særlige kendetegn er beskrevet i den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 47, skulle afhænge af den procentsats, der gælder for den pågældende beskatning.

54 Det følger heraf, at 5%-indeholdelsen i medfør af den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er genstand for hovedsagen – i det omfang den påhviler udbytte, der udloddes af det hjemmehørende datterselskab til det ikke-hjemmehørende moderselskab – må anses for en kildeskat af udloddet overskud, som i princippet er forbudt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1.

55 For så vidt angår den del af 5%-indeholdelsen, der påhviler den skattegodtgørelse, som udbytteudlodningen giver ret til, frembyder den ikke kendetegnene for en kildeskat af udloddet overskud, der i princippet er forbudt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1, eftersom den ikke påhviler det overskud, der udloddes af datterselskabet.

56 Skattegodtgørelsen er et skattemæssigt instrument, der har til formål at hindre økonomisk dobbeltbeskatning – første gang hos datterselskabet og anden gang hos moderselskabet, der modtager udbyttet – af overskud, der udloddes i form af udbytte. Skattegodtgørelsen udgør således ikke et afkast af værdipapirer.

57 Det bemærkes videre, som generaladvokaten har understreget i punkt 30, 33 og 34 i sit forslag til afgørelse, at virkningerne af indeholdelsen i skattegodtgørelsen ikke er i strid med forbuddet mod kildeskat som omhandlet i direktivet. Den delvise reduktion af skattegodtgørelsen i forbindelse med den 5%-indeholdelse, som påhviler den, påvirker ikke den skattemæssige neutralitet af den grænseoverskridende udlodning af udbytte, fordi indeholdelsen ikke gælder for udbytteudlodningen og ikke formindsker værdien heraf for det moderselskab, som modtager udbyttet.

58 En sådan fortolkning finder desuden støtte i det forhold, at 5%-indeholdelsen i Det Forenede Kongerige inden for rammerne af den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst modsvares af forpligtelsen til for de nederlandske skattemyndigheder at tillade modregning i moderselskabets skat i medfør af overenskomstens artikel 22, stk. 2, litra c).

59 Det følger heraf, at i det omfang 5%-indeholdelsen i henhold til den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst påhviler den skattegodtgørelse, som udlodningen af udbytte fra det hjemmehørende datterselskab til det ikke-hjemmehørende moderselskab giver ret til, kan den ikke anses for en kildeskat af udloddet overskud, der i princippet er forbudt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1.

60 Følgelig skal første spørgsmål besvares med, at en beskatning som den 5%-indeholdelse, som er fastsat i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er genstand for hovedsagen, udgør en kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 5, stk. 1, i det omfang den påhviler det udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, udlodder til sit moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Derimod udgør samme indeholdelse ikke en kildeskat, der er forbudt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1, i det omfang den påhviler den skattegodtgørelse, som udlodningen af udbytte giver ret til i Det Forenede Kongerige.

Andet præjudicielle spørgsmål

61 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktivets artikel 7, andet led, skal fortolkes således, at bestemmelsen tillader en beskatning som den 5%-indeholdelse, der gælder ifølge den i hovedsagen omhandlede dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om indeholdelsen udgør en kildeskat i samme direktivs artikel 5, stk. 1's forstand.

62 I lyset af besvarelsen af første spørgsmål angår andet spørgsmål alene 5%-indeholdelsen, i det omfang den påhviler udbytte.

Indlæg til Domstolen

63 Océ NV har gjort gældende, at direktivets artikel 7, andet led, ikke kan fortolkes således, at bestemmelsen tillader en national lovgivning eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst i deres helhed, når de generelt har til formål at ophæve eller lempe dobbeltbeskatning. Således som generaladvokat Alber har bemærket i punkt 41 i sit forslag til afgørelse i Athinaïki Zythopoïia-sagen, er kun de bestemmelser, der konkret skal forhindre eller lempe

dobbeltbeskatning omfattet af direktivets artikel 7, andet leds anvendelsesområde. Regler, der udelukkende udgør en del af de berørte staters interesseudligning i forbindelse med spørgsmålet om, hvor de pågældende skatteindtægter skal henføres, men som ikke umiddelbart forhindrer dobbeltbeskatning, er derimod ikke omfattet.

64 Følgelig har Océ NV gjort gældende, at de bestemmelser i den overenskomst, der er genstand for hovedsagen, som vedrører udbetaling af en delvis skattegodtgørelse, er bestemmelser som dem, direktivets artikel 7, andet led, tager sigte på, men at dette ikke gælder bestemmelserne vedrørende en kildeskat svarende til 5%-indeholdelsen. Ifølge Océ NV udgør en 5%-indeholdelse af det samlede beløb af udbytte og skattegodtgørelsen ikke en foranstaltning, der har til formål at ophæve eller lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte. Indeholdelsen har derimod alene til virkning at fordele indtægterne mellem Det Forenede Kongerige og Nederlandene af den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte.

65 Océ NV har tilføjet, at direktivets artikel 7, andet led, ikke kan fortolkes således, at bestemmelsen tillader anvendelse af nationale eller overenskomstfastsatte bestemmelser, som i større eller mindre udstrækning vedrører udbetaling af skattegodtgørelser.

66 Océ NV har i den forbindelse anfægtet det argument, der blev gjort gældende af skattemyndigheden under hovedsagen, hvorefter 5%-indeholdelsen skal anses for tilladt i medfør af direktivets artikel 7, andet led, fordi den pålægges i forbindelse med udbetalingen af en skattegodtgørelse. En sådan fortolkning ville føre til at antage, at direktivets artikel 7, andet led, foreskriver en undtagelse til princippet i artikel 5, stk. 1, om fritagelse for kildeskat. En sådan fortolkning kan ikke lægges til grund.

67 Direktivet omtaler nemlig i femte betragtning visse undtagelser til artikel 5, stk. 1, men disse undtagelser er udtrykkeligt opregnet i artikel 5 selv og indledes med ordene »uanset stk. 1«. Der er derimod intet i betragtningerne til direktivet, der peger i retning af, at formålet med artikel 7, andet led, skulle være at indføre en undtagelse til princippet i artikel 5, stk. 1, og der er ikke blevet fremført nogen begrundelse herfor.

68 Det Forenede Kongeriges regering har, støttet af den italienske regering og af Kommissionen, gjort gældende, at selv om 5%-indeholdelsen udgør en kildeskat, er den ikke desto mindre tilladt i medfør af direktivets artikel 7, andet led.

69 Det Forenede Kongeriges regering har i den forbindelse gjort gældende, at artikel 7, andet led, er affattet sprogligt videst muligt (»direktivet berører [ikke]«), og har til virkning, at en bestemmelse, der har de kendetegn, der er nævnt i artikel 7, andet led, fortsat kan finde anvendelse, uanset hvad der måtte tale i anden retning i de øvrige dele af direktivet.

70 Det er uden betydning, at artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), som omhandler 5%-indeholdelsen, ikke som sådan har til formål at lempe dobbeltbeskatning. 5%-indeholdelsen bør ikke betragtes isoleret. Indeholdelsen udgør en integreret del af bestemmelserne om betaling af en skattegodtgørelse til Océ NV inden for rammerne af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Den italienske regering har i samme retning anført, at 5%-indeholdelsen er en del af et sammenhængende regelsæt inden for rammerne af bilaterale aftaler, hvis formål er at lempe dobbeltbeskatning af udbytte.

71 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at artikel 10, set som en del af et uløseligt hele, er en bestemmelse, som angår betaling af skattegodtgørelser, og som har til formål at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, og at bestemmelsen henhører under anvendelsesområdet for direktivets artikel 7, andet led. Kommissionen har alene henvist til overenskomstens artikel 10, stk. 3.

72 Til støtte for deres standpunkt har Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen gjort gældende, at man må tage nederlandske moderselskabers stilling i betragtning, som den ville være, hvis overenskomstens artikel 10 (eller dennes stk. 3) ikke fandtes. I så tilfælde ville der ikke ske lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning for en selskabsdeltager – som Océ NV – der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Overskuddet fra Océ UK Ltd ville rent faktisk være fuldt ud undergivet selskabsbeskatning i Det Forenede Kongerige, og i forbindelse med udlodning af udbytte til Océ NV ville der ikke ske betaling af kildeskat, men udbyttet ville i princippet blive fuldt beskattet i Nederlandene.

Det Forenede Kongerige (til forskel fra Nederlandene) reducerer dobbeltbeskatning betydeligt, fordi staten i medfør af overenskomstens artikel 10, stk. 3, litra c), giver en ret til udbetaling af en skattegodtgørelse svarende til halvdelen af den skattegodtgørelse, som en person, hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ville have fået, med fradrag af 5%-indeholdelsen. Det Forenede Kongerige har således gjort gældende, at Océ NV takket være overenskomsten ikke blot modtager hele udbyttet, men ligeledes et supplerende beløb, som i praksis er en tilbagebetaling af en del af den selskabsskat, som datterselskabet skal erlægge i Det Forenede Kongerige.

73 Det Forenede Kongeriges regering har nærmere anført, at direktivets artikel 7, andet led, ikke skal fortolkes således, at bestemmelsen fritager enhver bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller enhver bestemmelse vedrørende udbetaling af en skattegodtgørelse. Kun de bestemmelser, hvis direkte virkning er at ophæve eller lempe dobbeltbeskatning, er omfattet, i overensstemmelse med generaladvokat Albers udtalelser i punkt 40 og 41 i forslaget til afgørelse i Athinaiki Zythopoiia-sagen. Følgelig kan en kildeskat, som under andre omstændigheder ville være forbudt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1, kun opkræves, såfremt den er en integreret del af en bestemmelse, hvis direkte virkning er at ophæve eller lempe dobbeltbeskatning, således som det er tilfældet for den i hovedsagen omhandlede overenskomsts artikel 10.

74 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at det, som Océ NV i virkeligheden klager over, er, at dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 3, ikke i lige så vid udstrækning, som Océ NV ønsker det, lemper den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte. Det Forenede Kongeriges regering har i den forbindelse gjort gældende, at direktivets artikel 7, andet led, ikke stiller noget krav om, at dobbeltbeskatningen skal reduceres med et bestemt minimum.

75 Det Forenede Kongeriges regering har endelig tilføjet, at hvis den fortolkning, Océ NV har gjort gældende, må lægges til grund, og hvis direktivets artikel 7, andet led, ikke kan anses for at omfatte kildeskat, der opkræves i forbindelse med tildeling af en skattegodtgørelse, ville denne bestemmelse miste enhver betydning og ethvert indhold.

76 Den italienske regering har tilføjet, at Océ NV ikke kan klage over det forhold, at den overenskomstbestemmelse, som giver selskabet ret til en skattegodtgørelse, ligeledes indebærer en reduktion af denne skattegodtgørelse med 5%-indeholdelsen. Dette ville kun være berettiget, såfremt indeholdelsen var fastsat til en procentsats, der ophævede virkningen af skattegodtgørelsen, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag.

77 Ifølge Kommissionen har direktivets artikel 7, andet led, til formål at fritage en skat, som udgør en integreret del af tildelingsmekanismen i relation til en skattegodtgørelse, der har til formål at lempe dobbeltbeskatningen, fra forbuddet mod kildebekatte. Kommissionen har i den forbindelse præciseret, at artikel 7, andet led, blev indsat i direktivet efter anmodning fra Det Forenede Kongerige, da forhandlingerne i Rådet om vedtagelse af direktivet var ved at være afsluttet, netop med henblik på at sikre, at bestemmelser som dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 3, fortsat kunne finde anvendelse. Kommissionen erkender, at standpunkter, der indtages i forbindelse med forhandlingerne i Rådet, ikke har afgørende betydning for fortolkningen af de bestemmelser, der er et resultat af forhandlingerne, men Kommissionen har gjort gældende, at de bør tages i betragtning med henblik på at afgøre, hvad der var lovgivers hensigt.

78 Det Forenede Kongeriges regering har under retsmødet gjort gældende, at det standpunkt, som den indtager i denne sag, svarer til Rådets oprindelige hensigt, fordi direktivets artikel 7, andet led, oprindeligt blev indsat på Det Forenede Kongeriges foranledning.

79 Kommissionen har tilføjet, at det ikke kan indvendes, at artikel 7, andet led, ikke udtrykkeligt nævner kildeskat. Hvis artikel 7, andet led, ikke omfattede kildeskat i forbindelse med tildeling af en skattegodtgørelse, ville bestemmelsen være uden betydning, eftersom der så ikke ville findes andet, der kunne være omfattet af direktivet.

Domstolens besvarelse

80 Direktivet har til formål, således som beskrevet i denne doms præmis 45, at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater ved indførelse af en fælles beskatningsordning for udloddet overskud og således at lette sammenslutninger af selskaber på fællesskabsplan.

81 Med henblik herpå gælder for det første, således som det fremgår af fjerde betragtning til direktivet, at hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade at beskatte dette udbytte eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte.

82 For det andet fremgår det af femte betragtning til direktivet, at for at sikre skattemæssig neutralitet bør det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat undtagen i særlige tilfælde. Det præciseres imidlertid, at der dog på grund af disse staters særlige selskabsskatte regler bør gives Forbundsrepublikken Tyskland og Den Helleniske Republik, samt af budgetmæssige årsager, Den Portugisiske Republik tilladelse til fortsat i en periode at opkræve kildeskat.

83 På dette grundlag opstiller direktivets artikel 5, stk. 1, et princip om forbud mod kildebeskatning af det udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udlodder til sit moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. De midlertidige undtagelser til fordel for de tyske, græske og portugisiske skatteordninger, der er nævnt i femte betragtning, er udtrykkeligt nævnt i direktivets artikel 5, stk. 2-4. Der findes ingen tilsvarende bestemmelse, som udtrykkeligt undtager Det Forenede Kongeriges skatteordning.

84 Inden for rammerne af nærværende sag er det imidlertid blevet gjort gældende, at direktivets artikel 7, andet led, er blevet udformet – hvilket ikke er blevet bestridt – under hensyn til ordningen i Det Forenede Kongerige, hvorefter udlodning af udbytte er knyttet til en ret til udbetaling af en delvis skattegodtgørelse i de tilfælde, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, og Det Forenede Kongerige, bestemmer det, idet dette hviler på den forudsætning, at det samlede udloddede udbyttebeløb og den delvise skattegodtgørelse er pålagt en 5%-indeholdelse i Det Forenede Kongerige. Et sådant argument forudsætter, at indeholdelsen i det mindste delvist udgør en kildeskat i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand.

85 Den italienske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen udleder heraf, at direktivets artikel 7, andet led, giver medlemsstaterne mulighed for at fravige princippet om forbud mod kildebeskatning af overskud, der udloddes af et datterselskab, og at beskatte udlodning af overskud hos moderselskabet, når den bestemmelse, der pålægger denne beskatning, udgør en integreret del af et samlet sæt af nationale eller overenskomstfastsatte bestemmelser, som har til formål at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte (hvilket i princippet er tilfældet med en bilateral overenskomst, der har til formål at hindre dobbeltbeskatning), og som vedrører udbetaling af skattegodtgørelse til modtagerne af udbyttet.

86 I den forbindelse skal det bemærkes, at undtagelser til et generelt princip skal fortolkes strengt. Hvad særligt angår princippet om fritagelse for kildeskat som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, har Domstolen således i præmis 27 i Denkavit m.fl.-dommen, for så vidt angår direktivets artikel 3, stk. 2, fastslået, at eftersom denne bestemmelse udgør en fravigelse fra princippet, skal bestemmelsen underkastes en streng fortolkning, og den beføjelse, som bestemmelsen overlader medlemsstaterne, kan ikke undergives en fortolkning, der går videre end selve ordlyden af bestemmelsen.

87 Det bemærkes, at inden for rammerne af den pågældende overenskomst er 5%-indeholdelsen blevet indført i direkte forbindelse med udbetaling af en skattegodtgørelse, som er indført med henblik på at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, der udloddes af et datterselskab hjemmehørende i Det Forenede Kongerige til moderselskabet, hjemmehørende i Nederlandene. Det må konstateres, at denne indeholdelse, der er en

kildeskat i direktivets artikel 5, stk. 1's forstand, i det omfang den påhviler udbytte, ikke – således som den italienske regering har anført – er fastsat til et niveau, hvor den kan udligne virkningerne af denne lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte. Under alle omstændigheder kan enhver skat, som er betalt i Det Forenede Kongerige af udbytte, fortsat fratrækkes den skat, der skal svares i Nederlandene, i henhold til den i hovedsagen omhandlede overenskomsts artikel 22, stk. 2, litra c).

88 Under disse omstændigheder kan den i hovedsagen omhandlede kildeskat anses for at være en del af et sammenhængende sæt af overenskomstbestemmelser vedrørende udbetaling af skattegodtgørelser til modtagere af udbytte, og den må dermed anses for at have til formål at lempe dobbeltbeskatning.

89 Andet spørgsmål skal derfor besvares med, at direktivets artikel 7, andet led, skal fortolkes således, at bestemmelsen tillader en beskatning som den 5%-indeholdelse, der gælder ifølge den i hovedsagen omhandlede dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om denne indeholdelse, i det omfang den påhviler udbytte, der udloddes af et datterselskab til moderselskabet, udgør en kildeskat i samme direktivs artikel 5, stk. 1's forstand.

Tredje præjudicielle spørgsmål

90 Med det tredje spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om direktivets artikel 7, andet led, er ugyldigt på grund af manglende begrundelse eller som følge af undladelse af at indhente udtalelse fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet, således at Det Forenede Kongerige ikke i medfør af direktivbestemmelsen har ret til at opretholde 5%-indeholdelsen.

Indlæg til Domstolen

91 Océ NV har gjort gældende, at direktivets artikel 7, andet led, må anses for ugyldigt dels på grund af manglende begrundelse, dels som følge af undladelse af at indhente udtalelse fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet.

92 Océ NV har til støtte herfor anført, at direktivets artikel 7, andet led, ikke er begrundet på tilstrækkelig måde, hvilket er i strid med artikel 253 EF. Direktivet savner begrundelse for så vidt angår artikel 7, andet led, idet ingen betragtning i præamblen henviser til en sådan mulighed for at gøre undtagelse, til forskel fra andre undtagelsesbestemmelser i direktivet. Femte betragtning fastslår princippet om, at der for at sikre skattemæssig neutralitet bør ske fritagelse for kildeskat med undtagelse af visse særlige tilfælde, af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab. Océ NV har anført, at enhver undtagelse fra dette princip bør kræve en forklaring. For så vidt angår de undtagelser, der er udtrykkeligt nævnt i artikel 5, kan der ifølge femte betragtning således indføres midlertidige undtagelser for visse medlemsstater. Derimod gives der ingen begrundelse for den undtagelse, der følger af artikel 7, andet led, som således ikke kan opretholdes.

93 Océ NV har tilføjet, at i den oprindelige version omfattede den tekst, som blev forelagt for Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg, Kommissionens oprindelige forslag (EFT 1969 C 39, s. 7), men denne tekst indeholdt intet, der svarer til den nuværende artikel 7. Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse blev imidlertid alene indhentet vedrørende den oprindelige version og ikke den endelige version. Navnlig pligten til at høre Parlamentet er imidlertid særligt afgørende. Det fremgår således af fast retspraksis, at Rådet skal fremsende forslag til Parlamentet hver gang den endeligt vedtagne tekst, vurderet i sin helhed, afviger væsentligt fra den tekst, som blev forelagt for Parlamentet. I denne sag finder Océ NV, at de ændringer, der er foretaget mellem de to versioner er væsentlige, idet en bestemmelse, der gør det muligt for enhver medlemsstat, der anvender et system med skattegodtgørelser, at opkræve kildeskat af grænseoverskridende udlodninger af overskud, forudsat der udbetales skattegodtgørelse, udgør en væsentlig fravigelse af den oprindelige tekst. De ændringer, som førte til indsættelsen af artikel 7, andet led, forudsatte således en supplerende høring af de to organer.

94 Det Forenede Kongeriges regering, Rådet og Kommissionen har gjort gældende, at direktivets artikel 7, andet led, ikke er behæftet med form- eller proceduremangler, der påvirker bestemmelsens gyldighed.

95 Disse parter har gjort gældende, at en generel begrundelse i direktivet vedrørende helheden og de væsentligste elementer, er tilstrækkelig. Det er ikke nødvendigt at give en særlig begrundelse for hvert stykke og led i direktivet, navnlig når den pågældende bestemmelse begrænser sig til at specificere eller tydeliggøre et bestemt punkt på en måde, der er i overensstemmelse med direktivets formål. Direktivets artikel 7, andet led, er netop ikke andet end en teknisk justering vedrørende et detailspørgsmål i overensstemmelse med direktivets generelle ordning, og bestemmelsen har til formål at lette samspillet mellem direktivet og visse dobbeltbeskatningsoverenskomster, der forfølger det samme formål.

96 Af samme grund er indsættelsen af artikel 7, andet led, i direktivet ikke en væsentlig ændring i forhold til det forslag, der blev forelagt Parlamentet til udtalelse. Den pågældende ændring påvirker hverken direktivets centrale bestemmelser eller indhold i øvrigt. Det samme ræsonnement gør sig gældende for så vidt angår høringen af Det Økonomiske og Sociale Udvalg.

Domstolens besvarelse

97 For så vidt angår den hævdede manglende begrundelse med hensyn til direktivets artikel 7, andet led, bemærkes, at begrundelsespligtens omfang ifølge fast retspraksis afhænger af, hvilken retsakt der er tale om, og at begrundelsen, når der er tale om almengyldige retsakter, kun behøver at angive de samlede omstændigheder, som har ført til, at retsakten er blevet udstedt, og de generelle formål, som den skal opfylde (jf. i denne retning domme af 19.11.1998, sag C-150/94, Det Forenede Kongerige mod Rådet, Sml. I, s. 7235, præmis 25, og sag C-284/94, Spanien mod Rådet, Sml. I, s. 7309, præmis 28, samt af 7.11.2000, sag C-168/98, Luxembourg mod Parlamentet og Rådet, Sml. I, s. 9131, præmis 62).

98 Domstolen har desuden gentagne gange fastslået, at hvis det formål, der forfølges af institutionen, i det væsentlige fremgår af den anfægtede retsakt, ville det være urimeligt at kræve en særlig begrundelse for de enkelte valg af teknisk art, som institutionen har truffet (jf. dommen i sagen Det Forenede Kongerige mod Rådet, præmis 26, i sagen Spanien mod Rådet, præmis 30, og i sagen Luxembourg mod Parlamentet og Rådet, præmis 62).

99 Som generaladvokaten har anført i punkt 57 i sit forslag til afgørelse, angives det klart i direktivets begrundelse, hvilket generelt formål direktivet forfølger, nemlig skattemæssig neutralitet i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner i form af udlodning af overskud. Det må konstateres, at denne begrundelse er tilstrækkelig til tillige at omfatte forbeholdet vedrørende nationale eller overenskomstfastsatte bestemmelser, der forfølger samme formål, dvs. direktivets artikel 7, andet led.

100 For så vidt angår undladelsen af at høre Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg følger det af Domstolens faste praksis, at kravet om, at Europa-Parlamentet som led i lovgivningsprocessen skal høres, når traktaten indeholder bestemmelse herom, indebærer, at der skal ske en fornyet høring i alle tilfælde, hvor den endeligt udstedte retsakt som helhed efter sit indhold adskiller sig væsentligt fra det forslag, som Parlamentet allerede er blevet hørt om (jf. i denne retning dom af 10.6.1997, sag C-392/95, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 3213, præmis 15, og af 11.11.1997, sag C-408/95, Eurotunnel m.fl., Sml. I, s. 6315, præmis 46).

101 Der skal derfor tages stilling til, om indsættelsen af direktivets artikel 7, andet led, indebærer en væsentlig ændring i forhold til den tekst, der blev forelagt Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg til udtalelse.

102 Da direktivets artikel 7, andet led, udelukkende tillader anvendelsen af særlige nationale eller overenskomstfastsatte bestemmelser, i det omfang de er i overensstemmelse med direktivets formål, således som defineret i tredje betragtning til direktivet og anført i denne doms præmis 45, må indsættelsen af artikel 7, andet led, i direktivet anses for en teknisk justering, og den udgør ikke en væsentlig ændring, der

nødvendiggør en supplerende høring af Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg.

103 Følgelig skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at gennemgangen af tredje spørgsmål ikke har frembragt form- eller proceduremangler, der kan påvirke gyldigheden af direktivets artikel 7, andet led.

Sagens omkostninger

104 De udgifter, der er afholdt af den italienske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Special Commissioners of Income Tax (Det Forenede Kongerige) ved kendelse af 6. februar 2001, for ret:

- 1) En beskatning som den 5%-indeholdelse, som er fastsat i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er genstand for hovedsagen, udgør en kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, i det omfang den påhviler det udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, udlodder til sit moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Derimod udgør samme indeholdelse ikke en kildeskat, der er forbudt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1, i det omfang den påhviler den skattegodtgørelse, som udlodningen af udbytte giver ret til i Det Forenede Kongerige.
- 2) Artikel 7, andet led, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at bestemmelsen tillader en beskatning som den 5%-indeholdelse, der gælder ifølge den i hovedsagen omhandlede dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om denne indeholdelse, i det omfang den påhviler udbytte, der udloddes af et datterselskab til moderselskabet, udgør en kildeskat i samme direktivs artikel 5, stk. 1's forstand.
- 3) Gennemgangen af tredje spørgsmål har ikke frembragt form- eller proceduremangler, der kan påvirke gyldigheden af direktivets artikel 7, andet led.

Wathelet

Edward

La Pergola

Jann

Rosas

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 25. september 2003.

R. Grass

M. Wathelet

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling