

Arrêt de la Cour

Sag C-319/02

Sag anlagt af Petri Manninen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Korkein hallinto-oikeus)

»Indkomstskat – godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte udloddet af finske selskaber – artikel 56 EF og 58 EF – sammenhængen inden for beskatningsordningen«

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner – godtgørelse for selskabsskat til skattepligtige personer med hensyn til udbytte udloddet af aktieselskaber – begrænset til nationale selskaber – ulovlig – berettigelse – foreligger ikke

(Art. 56 EF og 58 EF)

Artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for nationale retsfor skrifter, hvorefter den ret, som en person, der er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har til at modtage godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte, som udloddes til vedkommende af aktieselskaber – således at skat, som aktieselskaberne skal betale i form af selskabsskat, trækkes fra den skat, der skal betales af aktionæren i form af kapitalindkomstskat – er udelukket, når disse selskaber ikke er hjemmehørende i denne stat.

En sådan skattelovgivning udgør en restriktion for den frie bevægelighed for kapital, da den bevirker, at personer, der er fuldt skattepligtige i den pågældende medlemsstat, afholdes fra at investere deres kapital i selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat. Den har ligeledes en restriktiv virkning for selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, da den udgør en hindring for at tilvejebringe kapital i den pågældende medlemsstat.

Denne lovgivning kan ikke begrundes med, at der i overensstemmelse med artikel 58, stk. 1, litra a), EF foreligger en objektivt forskellig situation, der berettiger en forskellig skattemæssig behandling. Med hensyn til en skattelovgivning, hvormed det tilsigtes at undgå dobbeltbeskatning – selskabsskat efterfulgt af indkomstskat – af overskud, der udloddes af det selskab, i hvilket investeringen er foretaget, befinder aktionærer, der er fuldt skattepligtige i den pågældende medlemsstat, sig i en sammenlignelig situation, uanset om de modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, eller fra et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, eftersom udbyttet i begge tilfælde, når der ses bort fra godtgørelsen for selskabsskat, rammes af dobbeltbeskatning.

Herudover kan denne lovgivning ikke betragtes som udtryk for territorialprincippet, idet dette princip ikke er til hinder for, at der indrømmes godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater. Under alle omstændigheder kan territorialprincippet under hensyn til artikel 58, stk. 1, litra a), EF ikke begrunde en forskellig behandling af udbytte udbetalt af selskaber, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat og udbytte udbetalt af selskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater, hvis denne forskellige behandling vedrører kategorier af udbytte, hvis objektive situation er den samme.

Selv om denne skattelovgivning således bygger på en sammenhæng mellem skattefordelen og den tilsvarende skatteopkrævning, idet den foreskriver, at den godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er fuldt skattepligtig i den pågældende medlemsstat, beregnes i forhold til den selskabsskat, som det i denne medlemsstat hjemmehørende selskab skal betale af det overskud, som det udlodder, forekommer en sådan lovgivning ikke at være nødvendig for at bevare sammenhængen i den nationale beskatningsordning. Henset til formålet om at undgå dobbeltbeskatning bringer den omstændighed, at der indrømmes en aktionær, der besidder aktier i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, en godtgørelse for selskabsskat, der beregnes i forhold til den selskabsskat, selskabet skal betale i denne anden medlemsstat, følgelig ikke sammenhængen i den nationale beskatningsordning i fare, og den udgør en foranstaltning, der er mindre restriktiv for den frie bevægelighed for kapital.

Med hensyn til det lavere skatteprovenu vedrørende udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, kan dette ikke anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed.

(jf. præmis 20, 22-24, 32-36, 38, 39, 44-46, 49 og 55 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)
7. september 2004(1)

»Indkomstskat – godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte udloddet af finske selskaber
– artikel 56 EF og 58 EF – sammenhængen inden for beskatningsordningen«

I sag C-319/02, angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland), ved afgørelse af 10. september 2002, indgået til Domstolen den 12. september 2002, i en sag anlagt af

Petri Manninen,
har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissochet og J.N. Cunha Rodrigues samt dommerne R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr og K. Lenaerts (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. februar 2004, efter at der er afgivet indlæg af:

– Petri Manninen

– den finske regering ved E. Bygglin og T. Pynnä, som befuldmægtigede

– den franske regering ved G. de Bergues og D. Petrausch, som befuldmægtigede

– Det Forenede Kongeriges regering ved K. Manji, som befuldmægtiget, bistået af barrister M. Hoskins

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og I. Koskinen, som befuldmægtigede

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. marts 2004, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF og 58 EF.

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag for Korkein hallinto-oikeus, hvorunder Petri Manninen har rejst spørgsmålet, om den finske lovgivning om udbyttebeskatning (herefter »den finske skattelovgivning«) er forenelig med fællesskabsretten.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 56, stk. 1, EF har følgende ordlyd:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

4 Artikel 58, stk. 1, EF har følgende ordlyd:

»Bestemmelserne i artikel 56 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet [...]«

5 Artikel 58, stk. 3, EF bestemmer følgende:

»De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56.«

De nationale bestemmelser

6 I henhold til § 32 i turloverolaki (lov om indkomstskat) (1535/1992) beskattes udbytte, som personer, der er fuldt skattepligtige i Finland, modtager fra børsnoterede udenlandske eller finske selskaber, som kapitalindkomst.

7 I henhold til samme lovs § 124, som ændret ved lov 1459/2001, beskattes kapitalindkomst med en sats på 29%.

8 Selskaber, der er hjemmehørende i Finland, betaler en skat af deres overskud, der ligeledes er på 29%. Med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af denne indkomst i forbindelse med udbetaling af udbytte har aktionærer i henhold til § 4, stk. 1, i laki yhtiöveron hyvityksestä (lov om godtgørelse for selskabsskat) (1232/1988), som ændret ved lov 1224/1999, ret til en godtgørelse, der svarer til 29/71 af det beløb, som de har modtaget i udbytte i det pågældende skatteår.

9 I henhold til § 4, stk. 2, i lov om godtgørelse for selskabsskat, som ændret ved lov 1224/1999, er udbyttet og godtgørelsen for selskabsskat skattepligtig indkomst for aktionæren. Godtgørelsen for selskabsskat medfører, at den samlede beskatning af overskud, der udloddes af et børsnoteret selskab, udgør 29%.

10 I medfør af § 1 i lov om godtgørelse for selskabsskat gælder godtgørelsen for selskabsskat kun for udbytte, der udloddes af finske selskaber til personer, der er fuldt skattepligtige i Finland.

11 Hvis det viser sig, at den skat, der betales af et finsk selskab i form af selskabsskat, er mindre end 29/71 af det udbytte, som det er blevet vedtaget at udbetale i løbet af det pågældende skatteår, bliver forskellen i henhold til § 9 i lov om godtgørelse for selskabsskat, som ændret ved lov 1542/1992, pålagt selskabet som supplerende skat.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Petri Manninen er fuldt skattepligtig i Finland. Han ejer nogle aktier i et svensk selskab, der er noteret på børsen i Stockholm (Sverige).

13 Det overskud, der blev udloddet af det pågældende svenske selskab i form af udbytte til Petri Manninen, var allerede blevet pålignet selskabsskat i Sverige. I Sverige pålignes udbytte ligeledes kapitalindkomstskat, der indeholdes som kildeskat. Da udbytte udloddet af udenlandske selskaber til finske skattepligtige ikke giver ret til godtgørelse for selskabsskat i Finland, pålignes det kapitalindkomstskat på 29% i denne medlemsstat. I henhold til overenskomsten af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, kan den kildeskat, der opkræves i Sverige, som i medfør af overenskomstens artikel 10 ikke må overstige 15%, imidlertid trækkes fra den kapitalindkomstskat, som en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, skal betale.

14 Den 23. november 2000 rettede Petri Manninen en forespørgsel til Keskusverolautakunta (centralskattenævnet) for at få oplyst, om udbytte, som han modtager fra et svensk selskab, under hensyn til artikel 56 EF og 58 EF kan beskattes i Finland.

15 I en forhåndsbesked af 7. februar 2001 fastslog Keskusverolautakunta, at Petri Manninen ikke var berettiget til at modtage godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte, som blev udbetalt til ham af et svensk selskab.

16 Petri Manninen indbragte denne afgørelse for Korkein hallinto-oikeus (den øverste forvaltningsdomstol).

17 På denne baggrund har Korkein hallinto-oikeus besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 56 EF fortolkes således, at den er til hinder for den finske, ovenfor [i præmis 6-11 i denne dom] beskrevne, ordning med godtgørelse for selskabsskat, hvorefter en i Finland fuldt skattepligtig udbyttemodtager indrømmes godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte fra et indenlandsk aktieselskab, men ikke [indrømmes godtgørelse] med hensyn til udbytte, som han modtager fra et i Sverige registreret aktieselskab?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan artikel 58 EF da fortolkes således, at bestemmelserne i artikel 56 EF ikke begrænser Finlands ret til at anvende de relevante bestemmelser i lov om godtgørelse for selskabsskat, da det er en forudsætning for at opnå denne godtgørelse for selskabsskat i Finland, at det selskab, som udlodder udbytte, har betalt den tilsvarende skat eller supplerende skat i Finland, hvilket ikke sker med hensyn til udbytte betalt fra udlandet, således at der i dette tilfælde overhovedet ikke foretages nogen beskatning?»

Om de præjudicielle spørgsmål

18 Med spørgsmålene, som vil blive gennemgået samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for retsforskrifter som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter den ret, som en person, der er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har til at modtage godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte, som udbetales til vedkommende af aktieselskaber, er udelukket, når disse selskaber ikke er hjemmehørende i denne.

19 Indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 19, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19).

20 Med hensyn til spørgsmålet, om skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede indebærer en restriktion for den frie bevægelighed for kapital i artikel 56 EF's forstand, skal det fastslås, at den godtgørelse for selskabsskat, som er fastsat i den finske skattelovgivning, har til formål at undgå dobbeltbeskatning af virksomhedsoverskud, der udloddes til aktionærer, ved, at skat, som det udloddende selskab skal betale i form af selskabsskat, trækkes fra den skat, der skal betales af af aktionæren i form af kapitalindkomstskat. Et sådant system indebærer, at udbytte i sidste instans ikke bliver beskattet hos aktionæren. Eftersom godtgørelsen for selskabsskat udelukkende finder anvendelse med hensyn til udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, bliver personer, der er fuldt skattepligtige i Finland, og som modtager udbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, hvilket udbytte pålægges en kapitalindkomstskat på 29%, stillet mindre fordelagtigt i medfør af den pågældende lovgivning.

21 Det er ubestridt, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande ikke eliminerer denne ufordelagtige behandling. Overenskomsten fastsætter nemlig ikke noget system for fradrag af selskabsskat i kapitalindkomstskatten. Den tilsigter alene at afbøde virkningerne af dobbeltbeskatning af kapitalindkomst hos aktionæren.

22 Det følger heraf, at den finske skattelovgivning bevirker, at personer, der er fuldt skattepligtige i Finland, afholdes fra at investere deres kapital i selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat.

23 Den finske skattelovgivning har ligeledes en restriktiv virkning for selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, da den udgør en hindring for at tilvejebringe kapital i Finland. For så vidt som kapitalindkomst, der ikke hidrører fra Finland, skattemæssigt behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, er aktier i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, mindre attraktive for investorer, der er bosiddende i Finland, end aktier i selskaber med hjemsted i Finland (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 35, og af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 24).

24 Det følger af det ovenfor anførte, at lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for den frie bevægelighed for kapital, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56 EF.

25 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion for den frie bevægelighed for kapital kan begrundes efter EF-traktatens bestemmelser.

26 I denne forbindelse skal det fremhæves, at det i artikel 58, stk. 1, litra a), EF er fastsat, at »[b]estemmelserne i artikel 56 [ikke] griber ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonder imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til [...] det sted, hvor deres kapital er investeret«.

27 Ifølge den finske, den franske og Det Forenede Kongeriges regering følger det klart af denne bestemmelse, at medlemsstaterne har ret til at forbeholde retten til godtgørelse for selskabsskat udelukkende for udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende på deres område.

28 I denne forbindelse skal det bemærkes, at artikel 58, stk. 1, litra a), EF, der som en undtagelse fra det grundlæggende princip om den frie bevægelighed for kapital skal fortolkes strengt, ikke kan udlægges således, at enhver skattelovgivning, der indebærer en sondering mellem skatteydere afhængigt af, hvor de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten. Undtagelsesbestemmelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF er nemlig begrænset af artikel 58, stk. 3, EF, hvorefter de nationale bestemmelser, der er nævnt i stk. 1 i denne artikel, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 56«.

29 Der skal således sondres mellem forskellig behandling, der er tilladt efter artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og vilkårlig forskelsbehandling, der er forbudt efter samme artikels stk. 3. Det fremgår af retspraksis, at national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der for en i den pågældende medlemsstat fuldt skattepligtig persons

vedkommende sondres mellem indkomst fra indenlandsk og udenlandsk udbytte, kun kan anses for forenelige med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i tvingende almene hensyn, herunder hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen (Verkooijen-dommen, præmis 43). Herudover må den forskellige behandling af forskellige kategorier af udbytte for at være berettiget ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges med den omhandlede lovgivning.

30 Den finske, den franske og Det Forenede Kongeriges regering har først og fremmest gjort gældende, at udbytte har grundlæggende forskellige kendetegn, alt efter om det udbetales af finske eller af ikke-finske selskaber. De har til støtte herfor anført, at overskud, der udbetales i form af udbytte af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, til forskel fra overskud, der udbetales af ikke-finske selskaber, pålignes selskabsskat i Finland, hvilket giver ret til godtgørelse for selskabsskat for aktionærer, der er fuldt skattepligtige i Finland. Den forskellige behandling af udbytte udbetalt af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, og selskaber, der ikke opfylder denne betingelse, er altså begrundet efter artikel 58, stk. 1, litra a), EF.

31 Den franske regering har ligeledes gjort gældende, at den finske skattelovgivning er i overensstemmelse med territorialprincippet og dermed ikke kan anses for at være i strid med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital (dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 18-22).

32 I denne forbindelse skal det undersøges, om den forskellige behandling af en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, afhængigt af, om han modtager udbytte fra selskaber, der er hjemmehørende i Finland, eller fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, vedrører situationer, der i henhold til artikel 58, stk. 1, litra a), EF ikke er objektivt sammenlignelige.

33 Det skal bemærkes, at det med den finske skattelovgivning tilsigtes at undgå dobbeltbeskatning af selskabers overskud ved, at aktionærer, der modtager udbytte, indrømmes en skattemæssig fordel, idet der tages hensyn til skat, som det udloddende selskab betaler i form af selskabsskat.

34 Med hensyn til en sådan lovgivning kan den situation, som personer, der er fuldt skattepligtige i Finland, befinder sig i, ganske vist være forskellig afhængigt af, hvor de investerer deres kapital. Dette gælder særligt i tilfælde af, at skattelovgivningen i den medlemsstat, hvor investeringerne foretages, allerede har elimineret risikoen for dobbeltbeskatning af virksomhedsoverskud, der udloddes i form af udbytte, eksempelvis ved, at alene overskud, der ikke bliver udloddet af det pågældende selskab, pålægges selskabsskat.

35 Dette er dog ikke tilfældet i den foreliggende sag. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, kan såvel udbytte, som udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i Finland, som udbytte udbetalt af et selskab med hjemsted i Sverige nemlig, når der ses bort fra godtgørelsen for selskabsskat, rammes af dobbeltbeskatning. I begge tilfælde pålignes indkomsten først selskabsskat og – for så vidt som den udloddes i form af udbytte – derefter indkomstskat hos udbyttedtagerne.

36 At en person, der er fuldt skattepligtig i Finland, investerer kapital i et selskab, der er hjemmehørende i Sverige, giver altså ikke mulighed for at undgå dobbeltbeskatning af overskud, der udloddes af det selskab, i hvilket investeringen er foretaget. Hvad angår en beskatningsregel, hvorefter der tages hensyn til selskabsskat, der skal betales af et selskab, med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af udbytte, der udloddes, befinder aktionærer, der er fuldt skattepligtige i Finland, sig i en sammenlignelig situation, uanset om de modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Finland, eller fra et selskab, der har hjemsted i Sverige.

37 Det følger heraf, at det i medfør af den finske skattelovgivning er en betingelse for at indrømme godtgørelse for selskabsskat, at udbyttet udloddes af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, selv om aktionærer, der er fuldt skattepligtige i Finland, befinder

sig i en sammenlignelig situation, uanset om de modtager udbytte fra selskaber, der er hjemmehørende i Finland, eller fra selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater (jf. i denne retning dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 41-49, og af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 47-54).

38 Herudover kan den finske skattelovgivning, til forskel fra den lovgivning, som den sag, der lå til grund for Futura Participations og Singer-dommen, drejede sig om, ikke betragtes som udtryk for territorialprincippet. Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, er dette princip nemlig ikke til hinder for, at der indrømmes en person, der er fuldt skattepligtig i Finland, godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater (jf. Futura Participations og Singer-dommen, præmis 18-22).

39 Under alle omstændigheder kan territorialprincippet under hensyn til artikel 58, stk. 1, litra a), EF ikke begrunde en forskellig behandling af udbytte udbetalt af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, og udbytte udbetalt af selskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater, hvis denne forskellige behandling vedrører kategorier af udbytte, hvis objektive situation er den samme.

40 Den finske, den franske og Det Forenede Kongeriges regering har dernæst gjort gældende, at den finske skattelovgivning er objektivt begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305). De har særlig anført, at der i hovedsagen, til forskel fra den beskatningsordning, som var genstand for den sag, der lå til grund for Verkooijen-dommen, foreligger en direkte sammenhæng mellem beskatningen af selskabets overskud og den godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der modtager udbytte. Aktionæren indrømmes nemlig kun godtgørelse for selskabsskat på betingelse af, at selskabet faktisk har betalt skatten af virksomhedsoverskuddet. Hvis denne skat ikke dækker mindsteskatten på udbytte, skal selskabet betale supplerende skat.

41 Den finske regering har endvidere anført, at hvis der skal indrømmes en godtgørelse for selskabsskat til modtagere af udbytte udbetalt af et svensk selskab til aktionærer, der er fuldt skattepligtige i Finland, skal de finske myndigheder indrømme en skattemæssig fordel med hensyn til selskabsskat, som den finske stat ikke har oppebåret, hvilket vil bringe sammenhængen i den nationale beskatningsordning i fare.

42 I denne henseende skal det bemærkes, at Domstolen i præmis 28 i Bachmann-dommen, henholdsvis præmis 21 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, har anerkendt, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. i denne retning dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, Asscher-dommen, præmis 58, ICI-dommen, præmis 29, dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 24, samt af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 52). Som det fremgår af præmis 21-23 i Bachmann-dommen og præmis 14-16 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, bygger disse domme på det forhold, at der i belgisk ret var tale om en direkte sammenhæng hos den samme indkomstskattepligtige person mellem retten til at fradrage forsikringspræmier i den skattepligtige indkomst og den senere beskatning af de beløb, der udbetaltes af forsikringsselskaberne.

43 Det skal ligeledes bemærkes, at det fremgår af retspraksis, at et anbringende, der bygger på hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning, skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende beskatningsordning (jf. dom af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 67).

44 Som det allerede er anført i denne doms præmis 33, tilsigtes det med den finske skattelovgivning at undgå dobbeltbeskatning af virksomhedsoverskud, der udloddes til aktionærer. Det formål, der forfølges, opnås ved, at der indrømmes aktionæren en godtgørelse for selskabsskat, der beregnes i forhold til satsen af den skat, der skal svares af selskabernes overskud i form af selskabsskat (jf. denne doms præmis 8). Henset til den identiske skattesats for virksomhedsoverskud og kapitalindkomst, nemlig 29%, er resultatet af denne beskatningsordning i sidste instans, at overskud, der udloddes af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, til aktionærer, der er fuldt skattepligtige i Finland, udelukkende beskattes hos disse selskaber, mens de i Finland fuldt skattepligtige aktionærer ganske enkelt fritages for beskatning af det modtagne udbytte. Hvis det viser sig, at den skat, som er betalt af et finsk selskab, der udlodder udbytte, er mindre end godtgørelsen for selskabsskat, bliver forskellen pålagt selskabet som supplerende skat.

45 Selv om denne skattelovgivning således bygger på en sammenhæng mellem skattefordelen og den tilsvarende skatteopkrævning, idet den foreskriver, at den godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, beregnes i forhold til den selskabsskat, som det i Finland hjemmehørende selskab skal betale af det overskud, som det udlodder, forekommer en sådan lovgivning ikke at være nødvendig for at bevare sammenhængen i den finske beskatningsordning.

46 Henset til det formål, der forfølges med den finske skattelovgivning, sikres sammenhængen i beskatningsordningen nemlig for så vidt som sammenhængen mellem den skattemæssige fordel, som indrømmes aktionæren, og selskabsskatten opretholdes. I en situation som den, der foreligger i hovedsagen, bringer indrømmelse af en godtgørelse for selskabsskat, der beregnes i forhold til den selskabsskat, selskabet skal betale i Sverige, til en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland og besidder aktier i en virksomhed med hjemsted i Sverige, følgelig ikke sammenhængen i den finske beskatningsordning i fare, og den udgør en foranstaltning, der er mindre restriktiv for den frie bevægelighed for kapital end den, som er fastsat i den finske skattelovgivning.

47 Herudover skal det bemærkes, at i de sager, der lå til grund for Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, var formålet med den omhandlede skattelovgivning ligeledes at undgå dobbeltbeskatning. Muligheden i medfør af belgisk lovgivning for, at fysiske personer kunne fradrage præmier indbetalt i henhold til en livsforsikringsaftale i den skattepligtige indkomst – hvilket i sidste ende var ensbetydende med, at indkomst, der anvendtes til betaling af disse præmier, ikke blev beskattet – byggede nemlig på den begrundelse, at den kapital, der tilvejebragtes ved hjælp af disse præmier, i sidste instans ville blive beskattet hos indehaverne af kapitalen. I et sådant system blev dobbeltbeskatning undgået ved, at den ene beskatning, der skulle foretages, blev udskudt til det tidspunkt, hvor den kapital, som var akkumuleret ved hjælp af de skattefrie præmier, blev udbetalt. Sammenhængen i beskatningsordningen forudsatte nødvendigvis, at de belgiske skattemyndigheder, hvis de skulle indrømme ret til fradrag for livsforsikringspræmier i den skattepligtige indkomst, skulle have sikkerhed for, at den kapital, der udbetaltes af forsikringsselskabet ved aftalens udløb, faktisk blev beskattet efterfølgende. Det var præcis under disse omstændigheder, at Domstolen udtalte, at der ikke var nogen forholdsregler, der var mindre restriktive end dem, der var tale om i de sager, der lå til grund for Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, som var egnede til at sikre sammenhængen i den omhandlede beskatningsordning.

48 I hovedsagen er de faktiske omstændigheder imidlertid anderledes. Når en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, modtager udbytte, er det overskud, der derved udloddes, nemlig allerede blevet pålagt selskabsskat, uafhængigt af, om udbyttet hidrører fra finske eller svenske selskaber. Det formål, der forfølges med den finske skattelovgivning, nemlig at udelukke dobbeltbeskatning af overskud, der udloddes i form af udbytte, kan opnås ved, at der tillige indrømmes godtgørelse for selskabsskat med hensyn til overskud, der udloddes af svenske selskaber til personer, der er fuldt skattepligtige i Finland.

49 Ganske vist indebærer indrømmelse af godtgørelse for selskabsskat, der betales i en anden medlemsstat, et lavere skatteprovenu for Republikken Finland vedrørende udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater. I henhold til fast retspraksis kan et lavere skatteprovenu imidlertid ikke anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (Verkooijen-dommen, præmis 59, dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 56, samt den førnævnte X og Y-dom, præmis 50).

50 Under retsmødet henviste den finske og Det Forenede Kongeriges regering til en række praktiske forhold, der efter disse regerings opfattelse er til hinder for, at en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, indrømmes godtgørelse for selskabsskat svarende til den selskabsskat, der skal betales af et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. De bemærkede, at traktatens regler om den frie bevægelighed for kapital ikke blot gælder for kapitalbevægelser mellem medlemsstater, men også for kapitalbevægelser mellem medlemslande og tredjelande. Ifølge disse regeringer er det – henset til, at de gældende beskatningsordninger er forskellige – i praksis umuligt nøjagtigt at fastslå størrelsen af den selskabsskat, der er pålignet udbytte udloddet af et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat eller i et tredjeland. At dette ikke kan lade sig gøre, skyldes ifølge disse regeringer navnlig, at beregningsgrundlaget for selskabsbeskatning er forskelligt fra det ene land til det andet, og at skattesatserne kan variere fra år til år. Herudover anførte de, at udbytte, der udbetales af et selskab, ikke nødvendigvis stammer fra overskuddet i et givet regnskabsår.

51 I denne forbindelse skal det først og fremmest bemærkes, at hovedsagen på ingen måde vedrører den frie bevægelighed for kapital mellem medlemsstater og tredjelande. Den drejer sig nemlig om et afslag fra skattemyndighederne i en medlemsstat på at indrømme en skattefordel til en person, der er fuldt skattepligtig i denne stat, når personen har modtaget udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

52 Dernæst skal det bemærkes, at det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den godtgørelse for selskabsskat, der i Finland indrømmes en aktionær, svarer til 29/71 af det udbytte, der er udloddet af et i denne medlemsstat hjemmehørende selskab. Med henblik på beregning af godtgørelsen for selskabsskat svarer tælleren i den brøk, der anvendes, således til procentsatsen for selskabsskat af virksomhedsoverskud, og nævneren svarer til det resultat, der fremkommer ved at trække denne sats fra beregningsgrundlaget på 100%.

53 Endelig skal det fastslås, at godtgørelsen for selskabsskat i finsk ret altid svarer til det beløb, som det selskab, der udlodder udbyttet, faktisk har betalt i skat. Hvis det viser sig, at den skat, der er betalt i form af selskabsskat, er mindre end godtgørelsen for selskabsskat, pålægges det udloddende selskab nemlig at betale forskellen som supplerende skat.

54 Under disse omstændigheder skal der ved beregningen af en godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, som har modtaget udbytte fra et selskab hjemmehørende i Sverige, tages hensyn til skat, der faktisk er betalt af det svenske selskab, således som det følger af de almindelige regler, der gælder for beregning af beskatningsgrundlaget og af satsen for selskabsskat i denne anden medlemsstat. Eventuelle vanskeligheder med hensyn til at fastslå den skat, der faktisk er blevet betalt, kan under alle omstændigheder ikke begrunde en hindring for den frie bevægelighed for kapital som den, der følger af den lovgivning, som hovedsagen drejer sig om (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 29).

55 På denne baggrund skal de rejste spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for retsfor skrifter, hvorefter den ret, som en person, der er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har til at modtage godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte, som udloddes til vedkommende af aktieselskaber, er udelukket, når disse selskaber ikke er hjemmehørende i denne stat.

Sagens omkostninger

56 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 sagens

omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for retsforordninger, hvorefter den ret, som en person, der er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har til at modtage godtgørelse for selskabsskat med hensyn til udbytte, som udloddes til vedkommende af aktieselskaber, er udelukket, når disse selskaber ikke er hjemmehørende i denne stat.

Underskrifter

1 – Processprog: finsk.