

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

10. februar 2011 (*)

»Frie kapitalbevægelser – selskabsskat – fritagelse af indenlandsk udbytte – fritagelse af udenlandsk udbytte på visse betingelser – anvendelse af en modregningsordning på ikke-fritaget udenlandsk udbytte – krævet dokumentation med hensyn til den fradragsberettigede udenlandske skat«

I de forenede sager C-436/08 og C-437/08,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Østrig), ved afgørelser af 29. september 2008, indgået til Domstolen den 3. oktober 2008, og omformuleret af den nævnte ret den 30. oktober 2009, i sagerne

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (sag C-436/08),

Österreichische Salinen AG (sag C-437/08)

mod

Finanzamt Linz,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. september 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH ved Wirtschaftsprüfer og Steuerberater R. Leitner og Steuerberater G. Gahleitner samt B. Prechtl
- den østrigske regering ved J. Bauer og C. Pesendorfer, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved J. Möller og C. Blaschke, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili
- den nederlandske regering ved J. Langer, C. Wissels, M. Noort og B. Koopman, som befuldmægtigede

- den finske regering ved J. Heliskoski, som befuldmægtiget
 - Det Forenede Kongeriges regering først ved V. Jackson, herefter ved S. Hathaway og L. Seeboruth, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill
 - Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. november 2010, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EU-retten.
- 2 Disse anmodninger er blevet fremsat inden for rammerne af sager mellem Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH (herefter »Haribo«), der er et anpartsselskab efter østrigsk ret, samt Österreichische Salinen AG (herefter »Salinen«), der er et aktieselskab efter østrigsk ret, og Finanzamt Linz (skattemyndigheden i Linz) vedrørende beskatning i Østrig af udbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater samt i tredjelande.

I – Nationale retsfor skrifter

- 3 For at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales af et hjemmehørende eller et ikke-hjemmehørende selskab til et hjemmehørende selskab, er det i den østrigske lovgivning bestemt, at udbytte under visse omstændigheder er underlagt enten en »eksempionsmetode«, hvilket indebærer, at udbytte, der udbetales til det modtagende selskab er fritaget for selskabsskat, eller en »creditmetode«, som indebærer, at selskabsskat, der er betalt af det overskud, som ligger til grund for det udloddede udbytte, kan modregnes i den selskabsskat, som det modtagende selskab er skyldig i Østrig.

- 4 § 10 i selskabsskatteloven af 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988), som ændret ved finansloven af 2009 (BGBl. I, 52/2009, herefter »KStG«), og som i henhold til KStG's § 26c, nr. 16, litra b), skal anvendes på alle åbne skattesager, er affattet således:

»1) Der svares ikke selskabsskat af indtægt af kapitalandele. Indtægt af kapitalandele er:

1. andele af overskud af enhver art på grundlag af kapitalandele i hjemmehørende kapitalselskaber, andelsselskaber eller kooperative virksomheder i form af selskabsandele eller andele

[...]

5. andele af overskud [...] på grundlag af en deltagelse i et ikke-hjemmehørende selskab, der opfylder betingelserne i bilag 2 til Einkommensteuergesetz 1988 og i artikel 2 i [Rådets] direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 [om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, (EFT L 255, s. 6)], og som ikke falder under nr. 7

6. andele af overskud [...] på grundlag af en deltagelse i et selskab hjemmehørende i et [tredjeland], som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 1, herefter »EØS-aftalen«)], og med hvis hjemstat der er indgået en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse, for så vidt det ikke er omfattet af nr. 7

7. andele af overskud af enhver art, der hidrører fra indehav af internationale kapitalandele

[herefter »indehav af internationale kapitalandele«] som omhandlet i stk. 2 [nedenfor].

2) Der er tale om indehav af internationale kapitalandele [...], såfremt den skattepligtige [...] deltager i form af kapitalandele i et uafbrudt tidsrum på mindst et år med mindst en tiendedel [i et ikke-hjemmehørende selskab].

[...]

4) Som en undtagelse fra stk. 1, nr. 7, er andele af overskud [...], som følger af indehav af internationale kapitalandele som omhandlet i stk. 2, ikke fritaget for selskabsskat efter de følgende bestemmelser, hvis der foreligger grunde, som foranlediger forbundsfinansministeren til ved bekendtgørelse at fastsætte dette for at undgå misbrug og skatteunddragelse (jf. forbundsskattelovens § 22). Sådanne grunde kan især antages at foreligge, såfremt:

1. det ikke-hjemmehørende selskabs hovedvirksomhed direkte eller indirekte består i at erhverve indtægt fra renter, overdragelse af rørlige materielle økonomiske goder samt fra salg af andele, og

2. det ikke-hjemmehørende selskabs indkomst ikke, på grundlag af opgørelsen af skatteansættelsesgrundlaget, henholdsvis skattesatserne, er undergivet nogen udenlandsk skat, der kan sammenlignes med den østrigske selskabsskat.

5) Som en undtagelse fra stk. 1, nr. 5 og 6, er andele af overskud ikke fritaget for selskabsskat, hvis ét af følgende tilfælde foreligger:

1. Det ikke-hjemmehørende selskab er i udlandet effektivt ikke pålagt nogen skat, der direkte eller indirekte kan sammenlignes med østrigsk selskabsskat.

2. Udbyttet fra det ikke-hjemmehørende selskab er i udlandet pålagt en skat, der kan sammenlignes med østrigsk selskabsskat, og hvis sats er mindst 10% lavere end den østrigske selskabsskat [...]

3. Det ikke-hjemmehørende selskab er i udlandet omfattet af en omfattende personlig og saglig fritagelse. [...]

6) I de i stk. 4 og 5 omhandlede tilfælde foretages, for så vidt angår andele af overskud, udligningen af en udenlandsk skat, der kan sammenlignes med [den østrigske] selskabsskat, på følgende måde: Det udenlandske skattebeløb, der må anses for erlagt i tidligere led ved [overskuds]udbetalingen, fradrages på anmodning i den indenlandske selskabsskat, der pålægges andele af enhver art i overskud, der følger af besiddelsen af internationale kapitalandele. Fradragsberettigede udenlandske skattebeløb medregnes ved beregningen af indkomst af enhver form for andele af overskud, der følger af indehav af internationale kapitalandele.«

5 Den 13. juni 2008 offentliggjorde Bundesministerium für Finanzen (forbundsfinansministeriet), efter afgørelser fra Verwaltungsgerichtshof af 17. april 2008, som er gengivet i denne doms præmis 13, en meddelelse om KStG's § 10, stk. 2, som affattet inden finansloven af 2009 (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Ifølge denne bestemmelse skulle indtægter fra kapitalandele i et hjemmehørende selskab fritages for selskabsskat, mens indtægter fra kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab kun var fritaget, hvis det modtagende selskabs andel i det udloddende selskab udgjorde mindst 25%.

6 Hvad angår udbytte fra deltagelse i ikke-hjemmehørende kapitalsekskaber med mindre end 25% er det i meddelelsen af 13. juni 2008 bestemt, at såvel den selskabsskat, der i det udloddende selskabs hjemland opkræves af det udloddede overskud, som kildeskat, der faktisk er

indeholdt i denne stat i overensstemmelse med den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan modregnes i den indenlandske selskabsskat.

7 Det anføres i den forbindelse i nævnte meddelelse, at den skattepligtige skal fremlægge følgende oplysninger for at blive omfattet af modregningen af udenlandsk skat i den skat, der skal betales i Østrig:

- præcis angivelse af det udloddende selskab, hvori det indehaver en andel
- præcis angivelse af procentdelen for den andel, der indehaves
- præcis angivelse af den selskabsskattesats, som det udloddende selskab er underlagt i sin hjemstat. Hvis selskabet ikke er underlagt det almindelige skattesystem i sin hjemstat (f.eks. hvis det er omfattet af en gunstigere skattesats, af en personlig fritagelse eller væsentlige skattefritagelser eller nedsættelser), skal den skattesats, der faktisk finder anvendelse, angives
- angivelse af det på grundlag af ovennævnte parametre beregnede selskabsskattebeløb, der falder på selskabets andel
- præcis angivelse af den faktisk indeholdte kildeskattesats, dog højst den kildeskattesats, der fremgår af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst
- en beregning af den skat, der kan modregnes.

8 Det er den forelæggende rets opfattelse, at meddelelsen af 13. juni 2008 fortsat finder anvendelse uanset de lovændringer, der er foretaget i 2009.

II – Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

9 I skatteåret 2001 modtog Haribo indtægter fra en deltagelse i en investeringsforening, der omfattede udbytte betalt af kapitalselskaber med hjemsted i andre medlemsstater end Republikken Østrig samt i tredjelande. Salinen modtog tilsvarende indtægter i skatteåret 2002. I løbet af samme skatteår led sidstnævnte selskab tab på driften.

10 Efter Finanzamt Linz' afslag på deres anmodninger om, at disse udbytter fra ikke-hjemmehørende kapitalselskaber fritages for skat, har Haribo og Salinen anlagt sag ved den forelæggende ret.

11 I afgørelser af 13. januar 2005 fastslog den forelæggende ret, at KStG's § 10, stk. 2, som affattet før finansloven af 2009, var i strid med princippet om de frie kapitalbevægelser, for så vidt som bestemmelsen underlagde udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, herunder udbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande, en mindre fordelagtig beskatning end den, der fandt anvendelse på udbytte fra hjemmehørende selskaber, uden at denne forskelsbehandling var begrundet. Ved analog anvendelse af den beskatningsordning, der er fastsat i KStG's § 10, stk. 1, for udbytte fra indenlandske kapitalselskaber, behandlede den forelæggende ret udbytte modtaget fra kapitalselskaber med hjemsted i andre medlemsstater eller i tredjelande som skattefritagne indtægter.

12 Finanzamt Linz iværksatte appel af disse afgørelser for Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol), idet den bl.a. gjorde gældende, at andele i indenlandske investeringsforeninger ikke var omfattet af artikel 63 TEUF.

13 Ved afgørelser af 17. april 2008 fastslog nævnte domstol for det første, at erhvervelse og indehav i ikke-hjemmehørende selskaber af andele, der ikke giver mulighed for at udøve en

væsentlig indflydelse på disse selskaber, herunder når sådanne andele besiddes gennem en investeringsforening, er omfattet af artikel 63 TEUF.

14 I lighed med den forelæggende ret fandt Verwaltungsgerichtshof herefter, at bestemmelserne i KStG's § 10, stk. 2, som affattet før finansloven af 2009, var i strid med princippet om de frie kapitalbevægelser og følgelig kun kunne anvendes på en måde, der var i overensstemmelse med EU-retten. Den fandt, at når der var flere fremgangsmåder, der var i overensstemmelse med EU-retten, skulle den fremgangsmåde anvendes, der i videst mulig omfang gør det muligt at følge den indenlandske lovgivers vilje.

15 Verwaltungsgerichtshof fandt herved, at det med henblik på at afhjælpe den mindre fordelagtige skattemæssige behandling af udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, hvori en aktionær besidder en andel på mindst 25% af kapitalen, i forhold til den behandling, udbytte fra hjemmehørende selskaber er undergivet, for førstnævnte udbyttekategori ikke er eksemptionsmetoden, der skal anvendes, men den metode, hvorefter der i den skat, der skal betales i Østrig, modregnes den skat, der falder på udbyttet i det udloddende selskabs hjemstat.

16 Endelig svarer creditmetoden ifølge Verwaltungsgerichtshof mere til den fremgangsmåde, som den østrigske lovgiver har valgt, end eksemptionsmetoden. Når det udloddende selskabs hjemstat pålægger udbytte en tilsvarende eller højere skat end den skat, der anvendes i aktionærens hjemstat, fører creditmetoden og eksemptionsmetoden til det samme resultat. Når det beskatningsniveau, der finder anvendelse i den første stat, er lavere end niveauet i aktionærens hjemstat, er det imidlertid kun creditmetoden, der i sidstnævnte stat medfører en beskatning af samme størrelse som den, der finder anvendelse på indenlandsk udbytte.

17 Da Verwaltungsgerichtshof fandt, at de af den forelæggende ret trufne afgørelser som følge af anvendelsen pr. analogi af eksemptionsmetoden i KStG's § 10, stk. 2, som affattet før finansloven af 2009, var ulovlig, annullerede den disse afgørelser og hjemsendte sagerne til den forelæggende ret.

18 Ved afgørelser indgået til Domstolen den 3. oktober 2008 har den forelæggende ret spurgt Domstolen, om eksemptionsmetoden og creditmetoden kan anses for ligestillede i forhold til EU-retten.

19 KStG's § 10, som oprindeligt affattet, blev ved finansloven af 2009 ændret med tilbagevirkende kraft. Da den nye bestemmelse foreskriver, at eksemptionsmetoden under visse betingelser også finder anvendelse på udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra ikke-hjemmehørende selskaber, har Domstolen den 8. oktober 2009 anmodet den forelæggende ret om en uddybende forklaring i medfør af procesreglementets artikel 104, stk. 5. Den forelæggende ret er blevet opfordret til at præcisere, hvilke indflydelse den foretagne lovændring har på ordlyden af de præjudicielle spørgsmål.

20 Den forelæggende ret har i sit svar af 30. oktober 2009 på denne anmodning om en uddybende forklaring omformuleret de forelagte spørgsmål i hver af sagerne.

21 I sag C-436/08 har den forelæggende ret indledningsvis forklaret, at KStG stiller som betingelse for fritagelse af udbytte fra andele på under 10% af selskabskapitalen i et udloddende selskab, dvs. porteføljeudbytte, modtaget fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, der er part i EØS-aftalen, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse mellem Republikken Østrig og det pågældende tredjeland. En sådan betingelse er ikke fastsat for indehav af internationale kapitalandele som omhandlet i KStG's § 10, stk. 2.

22 Den forelæggende ret har herefter fremhævet, at skattefritagelsen for porteføljeudbytte fra

ikke-hjemmehørende selskaber med hjemsted i andre medlemsstater end Østrig eller i tredjelande, der er part i EØS-aftalen, i de fleste tilfælde under alle omstændigheder ikke finder anvendelse på grund af de oplysninger, som den skattepligtige skal forelægge for skattemyndighederne for at kunne være omfattet af denne skattefordel. Det påhviler den skattepligtige at forelægge bevis for, at de tilfælde, der er fastsat i KStG's § 10, stk. 5, ikke foreligger. Den skattepligtige skal således foretage en sammenligning af beskatningen (KStG's § 10, stk. 5, nr. 1), fastslå, hvilken skattesats der finder anvendelse (KStG's § 10, stk. 5, nr. 2), og hvilke individuelle og materielle fritagelser der gælder for den ikke-hjemmehørende juridiske person (KStG's § 10, stk. 5, nr. 3), samt indsamle den relevante dokumentation og holde den til rådighed for skattemyndighederne i tilfælde af en kontrol. Hvad særligt angår deltagelse i investeringsforeninger er det næsten umuligt at bevise, at de tilfælde, der er fastsat i KStG's § 10, stk. 5, ikke foreligger.

23 Det standpunkt, som Verwaltungsgerichtshof har givet udtryk for i sine afgørelser af 17. april 2008, hvorefter eksemptionsmetoden og creditmetoden altid må anses for at ligestillede, deles ikke af den forelæggende ret.

24 Den forelæggende ret har endelig gjort gældende, at lovgiver ikke i KStG's § 10 har fastsat en skattefordel til fordel for udbytte fra andele på under 10% af kapitalen i juridiske personer med hjemsted i tredjelande, idet den tærskel, hvorunder denne fordel ikke indrømmes, tidligere var fastsat til 25%. Selv om denne lovgivning er i strid med EU-retten, vil den forelæggende ret almindeligvis skulle anvende creditmetoden i overensstemmelse med Verwaltungsgerichtshofs afgørelse af 17. april 2008.

25 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og i sag C-436/08 forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, som omformuleret:

»1) Strider det mod [EU-retten], såfremt udenlandsk porteføljeudbytte fra EØS-stater kun er skattefrit, såfremt der findes bistands- og fuldbyrdelsesaftaler, uanset at skattefritagelse for indehav af internationale kapitalandele (også for så vidt angår udbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande og selv ved switchover til creditmetoden) ikke er underlagt denne betingelse?

2) Strider det mod [EU-retten], såfremt creditmetoden skal finde anvendelse for så vidt angår udenlandske porteføljeudbytter fra EU/EØS-stater, såfremt betingelserne for eksemptionsmetoden ikke er opfyldt, uanset at såvel bevis for, at betingelserne for eksemptionsmetoden er opfyldt (sammenlignelig beskatning, den udenlandske skatteprocents størrelse, at det udenlandske selskab, ikke er omfattet af en individuel eller materiel fritagelse), som de oplysninger, der kræves for at opnå modregning af den udenlandske selskabsskat, ikke eller kun vanskeligt kan fremlægges af ejeren af andelene?

3) Strider det mod [EU-retten], såfremt der for så vidt angår udbytte fra kapitalandele i tredjelande i henhold til lov hverken kan indrømmes fritagelse for selskabsskat eller modregning af den selskabsskat, der er betalt, såfremt ejerandelen andrager mindre end 10% (25%), mens indenlandsk udbytte er skattefrit uanset ejerandelens størrelse?

4) a) Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende: Strider det mod [EU-retten], såfremt en national myndighed anvender creditmetoden for at undgå forskelsbehandling af udbytte fra tredjelande, i hvilken forbindelse der ikke eller kun uforholdsmæssigt vanskeligt kan føres bevis for den (selskabs)skat, der er betalt i udlandet, som følge af ejerandelens ringe størrelse, fordi dette resultat efter en afgørelse fra Østrigs Verwaltungsgerichtshof kommer nærmest lovgivers (hypotetiske) vilje, mens der ville indtræde en skattefritagelse, såfremt man blot undlod at anvende det diskriminerende krav om ejerandele på 10% (25%) for så vidt angår udbytte fra tredjelande?

b) Såfremt spørgsmål 4, litra a), besvares bekræftende: Strider det mod [EU-retten], såfremt udbytte fra tredjelande ikke kan opnå fritagelse, for så vidt ejerandelen andrager mindre end 10% (25%), uanset at fritagelsen ved ejerandele, der andrager mere end 10% (25%), ikke er undergivet en betingelse om, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse?

c) Såfremt spørgsmål 4, litra a), besvares benægtende: Strider det mod [EU-retten], såfremt udbytte fra tredjelande ikke kan opnå modregning for udenlandsk selskabsskat, for så vidt ejerandelen andrager mindre end 10% (25%), uanset at modregning af skat – der er foreskrevet i visse tilfælde – ved udbytte fra kapitalandele i tredjelande, hvor ejerandelen overstiger 10% (25%), ikke er undergivet en betingelse om, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig bistand og fuldbyrdelse?»

26 I sag C-437/08 har den forelæggende ret bemærket, at Verwaltungsgerichtshofs afgørelse af 17. april 2008 lader det spørgsmål stå åbent, om den skat, der skal medregnes, ikke blot omfatter den selskabsskat, der er betalt i det udloddende selskabs hjemstat, men også den skat, som denne samme stat har indeholdt som kildeskat i medfør af den relevante bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomst.

27 Hvad angår et skatteår, hvori et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte, har lidt et driftstab, opstår desuden det spørgsmål, om skattemyndighederne ikke med henblik på at undgå en forskelsbehandling knyttet til en forskellig behandling af udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber i forhold til behandlingen af udbytte fra hjemmehørende selskaber skal udskyde modregningen af den skat, der er erlagt i udlandet, til senere skatteår.

28 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og i sag C-437/08 forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, som omformuleret:

»1) Strider det mod [EU-retten], såfremt creditmetoden som følge af en metodeændring skal finde anvendelse for så vidt angår udenlandsk udbytte, uanset at det ikke samtidig med hensyn til den fradragsberettigede selskabsskat eller kildeskat er tilladt at foretage en fremførsel af modregningen til de følgende år eller godskrivning i tabsåret?

2) Strider det mod [EU-retten], såfremt creditmetoden skal finde anvendelse for så vidt angår udbytte fra tredjelande, fordi dette resultat efter en afgørelse fra Verwaltungsgerichtshof kommer nærmest lovgivers (hypotetiske) vilje, uanset at det ikke samtidig er tilladt at foretage en fremførsel af modregningen eller godskrivning i tabsåret?»

29 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 16. januar 2009 er sagerne C-436/08 og C-437/08 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

30 I betragtning af omformuleringen af de præjudicielle spørgsmål i den forelæggende rets svar af 30. oktober 2009 på den anmodning om uddybende forklaringer, der blev forelagt den, har

Domstolen den 18. november 2009 desuden besluttet at genåbne den skriftlige forhandling i disse sager.

III – Om de præjudicielle spørgsmål

A – Om den i hovedsagerne omtvistede frihed

31 Det bemærkes, at de spørgsmål, der er forelagt i hver af sagerne, ikke angiver nogen specifik bestemmelse i EUF-traktaten, hvis fortolkning er nødvendig for, at den nationale ret kan træffe afgørelse i hovedsagerne. Disse spørgsmål henviser udelukkende i generelle vendinger til EU-retten.

32 Det er i Domstolens faste praksis fastslået, at Domstolen, såfremt den har fået forelagt upræcist affattede spørgsmål, kan udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke, af det materiale, der er fremlagt af den nationale ret, og af akterne i hovedsagen (dom af 18.11.1999, sag C-107/98, Teckal, Sml. I, s. 8121, præmis 34, og af 23.1.2003, sag C-57/01, Makedoniko Metro og Michaniki, Sml. I, s. 1091, præmis 56).

33 Det bemærkes herved, at den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre under artikel 49 TEUF om etableringsfriheden og artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 36).

34 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, følger det af en nu fast retspraksis, at det er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31-33, af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 34 og 44-49, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 37 og 38, dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 36, og dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 26-34).

35 Det er herved allerede blevet fastslået, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 37, og dom af 21.10.2010, sag C-81/09, Idryma Typou, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 47). Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på andele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 38, og dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 40 og 45-52).

36 Det bemærkes i den foreliggende sag for det første, at de to tvister i hovedsagerne vedrører beskattningen i Østrig af udbytte, som hjemmehørende selskaber har modtaget fra andele, som de besidder i ikke-hjemmehørende selskaber, og som er på under 10% i kapitalen af sidstnævnte selskaber. Andele af en sådan størrelse giver ikke mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i de pågældende selskaber eller for at træffe afgørelse om deres drift.

37 Det bemærkes for det andet, at den nationale skattelovgivning, der er tvist om i hovedsagen, sonder mellem, om udbytte hidrører fra indlandet eller fra udlandet, når de stammer fra andele på under 10% af det udloddende selskabs kapital. Porteføljeudbytte er altid fritaget for selskabsskat, når de pågældende andele besiddes i hjemmehørende selskaber, jf. KStG's § 10,

stk. 1, nr. 1. Porteføljeudbytte er derimod hverken fritaget eller omfattet af en modregning af den skat, der er betalt af det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, når den pågældende andel besiddes i selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, og hvormed der ikke foreligger en aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse i medfør af KStG's § 10, stk. 1, nr. 6, eller i selskaber med hjemsted i andre tredjelande. Hvad angår porteføljeudbytte fra andre medlemsstater eller stater, som er part i EØS-aftalen, og med hvem der er indgået en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse, er dette i henhold til KStG's § 10, stk. 5, kort sammenfattet, omfattet af creditmetoden og ikke eksemptionsmetoden, når overskud i det udloddende selskab ikke effektivt i dette selskabs hjemstat er blevet undergivet en selskabsbeskatning, som kan sammenlignes med den, der er gældende i Østrig.

38 Under disse omstændigheder må det fastslås, at en lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagerne, alene henhører under traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

B – Om spørgsmålene i sag C-436/08

1. Det første spørgsmål

39 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF er til hinder for en national lovgivning, som betinger en skattefritagelse for porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i stater, som er part i EØS-aftalen, af, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse, hvorimod der ikke opstillet en tilsvarende betingelse for »internationale kapitalandele«.

a) Formaliteten

40 Den østrigske regering har anført, at det første spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. Den har gjort gældende, at sagsøgeren i hovedsagen ifølge fremstillingen af de faktiske omstændigheder i forelæggelsesafgørelsen besidder andele i investeringsforeninger, hvis aktiver ikke omfatter andele i selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen. Spørgsmålet har følgelig ikke nogen forbindelse med tvisten i hovedsagerne.

41 Herved bemærkes, at inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder under den nationale rets kompetence. Det tilkommer ligeledes udelukkende den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. dom af 22.10.2009, forenede sager C-261/08 og C-348/08, Zurita García og Choque Cabrera, Sml. I, s. 10143, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

42 Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39, og af 22.1.2002, sag C-390/99, Canal Satélite Digital, Sml. I, s. 607, præmis 19, samt dommen i sagen Zurita García og Choque Cabrera, præmis 35).

43 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgeren i hovedsagen i det relevante skatteår har modtaget porteføljeudbytte fra kapitalsekskaber med hjemsted i andre medlemsstater end Republikken Østrig og i tredjelande. Det er muligt at opfatte dette således, at når den forelæggende ret henviser til andele i sekskaber med hjemsted i »tredjelande«, anvendes dette udtryk som en modsætning til udtrykket »medlemsstater«. På denne baggrund må henvisningen til tredjelande antages også at omfatte stater, som er part i EØS-aftalen.

44 Da den forelæggende ret dels har givet udtryk for tvivl om foreneligheden af den nationale lovgivning, der finder anvendelse på porteføljeudbytte fra andele i sekskaber med hjemsted i stater, som er part i EØS-aftalen, og da forelæggelsesafgørelsen dels ikke indeholder nogen angivelse af, at sagsøgeren i hovedsagen ikke besidder andele i sådanne sekskaber, fremgår det ikke klart, at den ønskede fortolkning af EU-retten ikke er relevant for den afgørelse, som den forelæggende ret skal træffe.

45 Det første spørgsmål skal derfor antages til realitetsbehandling.

b) Realiteten

i) Indledende bemærkninger

46 Det bemærkes, at der ved artikel 63, stk. 1, TEUF blev indført en liberalisering af kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande. Bestemmelsen fastsætter i dette øjemed, at alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande er forbudt inden for rammerne af EUF-traktatens kapitel med overskriften »Kapital og betalinger«.

47 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorledes artikel 63 TEUF skal fortolkes med henblik på at vurdere foreneligheden med denne bestemmelse af den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, og som foreskriver, at udbytte fra »internationale kapitalandele«, dvs. andele på mindst 10% af kapitalen i ikke-hjemmehørende sekskaber, behandles mere fordelagtigt end porteføljeudbytte modtaget fra sekskaber med hjemsted i tredjelande, som er part i EØS-aftalen.

48 Som den østrigske, den tyske og den nederlandske regering samt Europa-Kommissionen har gjort gældende, skal der i en tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, imidlertid foretages en sammenligning af på den ene side den skattemæssige behandling af porteføljeudbytte fra hjemmehørende sekskaber og på den anden side den skattemæssige behandling af porteføljeudbytte fra sekskaber med hjemsted i tredjelande, som er part i EØS-aftalen. Artikel 63 TEUF er således i princippet til hinder for en forskelsbehandling i en medlemsstat af udbytte fra sekskaber med hjemsted i et tredjeland i forhold til udbytte fra sekskaber med hjemsted i nævnte medlemsstat (jf. kendelse af 4.6.2009, forenede sager C-439/07 og C-499/07, KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Sml. I, s. 4409, præmis 71). Forskelsbehandling af indtægter fra et tredjeland i forhold til indtægter fra et andet tredjeland er derimod ikke som sådan omfattet af nævnte bestemmelse.

49 I forhold til det første spørgsmål skal det derfor undersøges, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der foreskriver, at porteføljeudbytte fra andele, der besiddes i hjemmehørende selskaber, altid fritages for selskabsskat i medfør af KStG's § 10, stk. 1, nr. 1, hvorimod porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, i medfør af KStG's § 10, stk. 1, nr. 6, kun er omfattet af denne fritagelse, hvis der mellem Republikken Østrig og det pågældende tredjeland er indgået en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse.

ii) Om der foreligger en restriktion for kapitalbevægelserne

50 Det følger af fast retspraksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 24, og af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 40).

51 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne, bemærkes, at hjemmehørende selskaber, der modtager porteføljeudbytte fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, i modsætning til hjemmehørende selskaber, der modtager porteføljeudbytte fra hjemmehørende selskaber, er underlagt en supplerende betingelse, nemlig betingelsen om, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse mellem Republikken Østrig og det pågældende tredjeland for at de kan være omfattet af en fritagelse for selskabsskatter. Da det alene tilkommer de pågældende stater at beslutte, om de vil forpligte sig ved overenskomst, fremgår det, at betingelsen om, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse, de facto kan indebære en permanent ordning uden fritagelse for selskabsskat for porteføljeudbytte fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen (jf. analogt dom af 28.10.2010, sag C-72/09, Établissements Rimbaud, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 25).

52 Heraf følger, at den investering i et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, som et selskab med hjemsted i Østrig kan foretage som en konsekvens af de betingelser, der i den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, er opsat for, at porteføljeudbytte fra førstnævnte selskaber, som modtages af sidstnævnte, kan være fritaget for selskabsskat i Østrig, er mindre attraktiv end den investering, som kunne foretages i et selskab med hjemsted i Østrig eller i en anden medlemsstat. En sådan forskelsbehandling kan afholde selskaber med hjemsted i Østrig fra erhverve aktier i selskaber med hjemsted i tredjelands, som er part i EØS-aftalen.

53 Nævnte lovgivning udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og visse tredjelands, der i princippet er forbudt ved artikel 63 TEUF.

54 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes med henvisning til traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

iii) Om eventuelle begrundelser for foranstaltningen

55 Ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber »artikel 63 [TEUF] ikke ind i medlemsstaternes ret til [...] 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«.

56 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sonder mellem de afgiftspligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. dom af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 57, og af 22.4.2010, sag C-510/08, Mattner, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 32).

57 Undtagelsen i den nævnte bestemmelse er nemlig selv begrænset ved artikel 65, stk. 3, TEUF, der bestemmer, at de nationale bestemmelser, der er nævnt i artiklens stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63«.

58 Der skal således sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt ifølge artiklens stk. 3. Det fremgår af retspraksis, at en national skattelovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling, den foreskriver med hensyn til porteføljeudbytte fra hjemmehørende selskaber og porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller som er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 29, af 8.9.2005, sag C-512/03, Blanckaert, Sml. I, s. 7685, præmis 42, og af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 49).

59 Det bemærkes, at for så vidt angår en beskatningsregel som den, der er tvist om i hovedsagen, hvormed det tilsigtes at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udenlandsk udbytte, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager indenlandsk udbytte, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 62).

60 Under disse omstændigheder pålægger artikel 63 TEUF en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende af andre hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende af selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, på tilsvarende måde (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 72).

61 Den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, foreskriver imidlertid ikke en sådan tilsvarende behandling. Mens denne lovgivning systematisk undgår økonomisk dobbeltbeskatning af indenlandsk porteføljeudbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, hverken undgår eller lemper den en sådan dobbeltbeskatning, når et hjemmehørende selskab modtager porteføljeudbytte fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, og med hvilket Republikken Østrig ikke har indgået en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse. I sidstnævnte tilfælde foreskriver den nævnte lovgivning hverken en skattefritagelse for det modtagne udbytte eller en modregning af den skat, der er betalt i det pågældende tredjeland af det overskud, der således er udloddet, selv om nødvendigheden af at undgå økonomisk dobbeltbeskatning er den samme hos de hjemmehørende selskaber, uanset om de modtager udbytte fra hjemmehørende selskaber eller selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen.

62 Heraf følger, at den forskellige behandling med hensyn til selskabsskatten af indenlandsk

udbytte og udbytte fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, ikke kan være begrundet i en forskel i situationen med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.

63 Det skal endvidere undersøges, om den restriktion, der følger af en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. dom af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 79).

64 Den østrigske, den tyske, den italienske og den nederlandske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har i den forbindelse anført, at en medlemsstat, når der ikke foreligger en ramme for samarbejde mellem de pågældende kompetente myndigheder som den, der følger af Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådet direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 77/799«), er berettiget til at betinge fritagelse af porteføljeudbytte modtaget fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, af, at der foreligger en aftale om gensidig bistand med det pågældende tredjeland. Kontrollen af den skat, som det udbytteudloddende selskab har betalt, indebærer nemlig en udveksling af oplysninger med skattemyndighederne i den stat, hvor dette selskab er hjemmehørende.

65 Det bemærkes, at den retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Unionen, ikke kan overføres i det hele på kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng (jf. A-dommen, præmis 60, og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 69).

66 Det bemærkes herved, at den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er oprettet ved direktiv 77/799, ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand (dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 70, og Établissements Rimbaud-dommen, præmis 41).

67 Det følger heraf, at når muligheden for i henhold til en medlemsstats lovgivning at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, er det som udgangspunkt lovligt, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af, at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra sidstnævnte (Établissements Rimbaud-dommen, præmis 44).

68 Det fremgår af den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, at KStG's § 10, stk. 5, udelukker fritagelse af porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, kort sammenfattet, når overskud i det udloddende selskab ikke effektivt er undergivet en selskabsbeskatning i det pågældende tredjeland, der kan sammenlignes med den, der er gældende i Østrig. Betingelserne for anvendelse af skattefritagelsen kan derfor antages ikke at kunne kontrolleres af den pågældende medlemsstat, når der ikke foreligger en aftalemæssig forpligtelse for tredjelandet til at afgive visse oplysninger til nævnte medlemsstats skattemyndigheder.

69 Heraf følger, at en lovgivning i en medlemsstat som den, der er tvist om i hovedsagen, der betinger fritagelse af udbytte fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, af, at der foreligger en aftale om gensidig bistand med det pågældende tredjeland, kan begrundes i tvingende almene hensyn knyttet til en effektiv skattekontrol og bekæmpelsen af skattesvig.

70 Selv om en restriktion for en bevægelsesfrihed er egnet i forhold til det formål, der forfølges,

må den imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette formål (jf. ELISA-dommen, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis). Det skal derfor undersøges, om den restriktion, der følger af en lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, overholder proportionalitetsprincippet.

71 Det må herved for det første fastslås, at det under hensyn til de forudgående betragtninger principielt er lovligt for en medlemsstat at betinge en fritagelse af udbytte fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, af, at der foreligger en aftale om gensidig bistand med denne stat. Den omstændighed alene, at en medlemsstat ikke stiller et sådant krav for fritagelse af udbytte fra andele på mindst 10% i det udloddende selskabs kapital, er således ikke tilstrækkelig til at rejse tvivl om forholdsmæssigheden af en sådan lovgivning.

72 For det andet må det konstateres, at den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, betinger fritagelsen af porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, af, at der foreligger en aftale med denne stat om ikke blot gensidig administrativ bistand men tillige gensidig bistand med hensyn til fuldbyrdelse.

73 Det er imidlertid kun eksistensen af en aftale om gensidig administrativ bistand, der kan anses for nødvendig med henblik på at gøre det muligt for den pågældende medlemsstat at kontrollere det effektive beskatningsniveau for det udbytteudloddende ikke-hjemmehørende selskab. Den nationale bestemmelse, der er tvist om, vedrører selskabsbeskatningen i Østrig af de indtægter, som hjemmehørende selskaber oppebærer i Østrig. De østrigske myndigheders inddrivelse af sådanne skatter kan ikke ske med bistand fra et tredjelands myndigheder.

74 Det argument, som den østrigske regering har fremført under retsmødet, hvorefter fuldbyrdesbistand er nødvendig for det tilfælde, at den skattepligtige flytter, må forkastes. Som generaladvokaten har anført i punkt 90 i forslaget til afgørelse, er flytning en hypotese, der ligger for langt væk til at kunne retfærdiggøre, at undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af porteføljeudbytte fra et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, uden undtagelse betinges af, at der foreligger en aftale om gensidig bistand med hensyn til fuldbyrdelse.

75 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der foreskriver fritagelse for selskabsskat for porteføljeudbytte fra andele, der besiddes i hjemmehørende selskaber, og som betinger en sådan fritagelse for porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, af, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse mellem den pågældende medlemsstat og det pågældende tredjeland, for så vidt som det udelukkende er eksistensen af en aftale om gensidig administrativ bistand, der er nødvendig for at opfylde formålene med den pågældende lovgivning.

2. Det andet spørgsmål

a) Indledende bemærkninger

76 Den forelæggende ret har anført, at såfremt der foreligger en udførlig aftale om gensidig bistand, er porteføljeudbytte fra hjemmehørende selskaber, fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater og fra selskaber med hjemsted i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, omfattet af en skattefritagelse i medfør af KStG's § 10. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at skattefritagelsen for udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber i de fleste tilfælde ikke finder anvendelse på grund af de oplysninger, som det modtagende selskab er forpligtet til at forelægge for skattemyndighederne for at være omfattet af denne fordel. Creditmetoden finder derfor generelt anvendelse for udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber. Den skattepligtige kan ifølge den forelæggende ret kun med stort besvær fremlægge dokumentationen vedrørende den

fradragsberettigede udenlandske skat.

77 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret således nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter creditmetoden anvendes på porteføljeudbytte, udloddet af selskaber med hjemsted i andre medlemsstater og i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, når det ikke er godtgjort, at betingelserne for anvendelsen af eksemptionsmetoden er opfyldt, idet aktionæren ikke eller kun vanskeligt kan bevise, at disse betingelser er opfyldt, nemlig betingelserne om sammenlignelig beskatning, den udenlandske skattesats størrelse, og at det udenlandske selskab ikke er omfattet af en individuel eller materiel fritagelse, og aktionæren tilsvarende ikke eller kun vanskeligt kan fremlægge de oplysninger, der kræves for, at den udenlandske selskabsskat modregnes efter creditmetoden.

78 Domstolens svar skal gøre det muligt for den forelæggende ret at vurdere foreneligheden med artikel 63 TEUF af for det første den »overgang« fra eksemptionsmetoden til creditmetoden, der er foreskrevet i den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, når modtageren af udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber ikke er i besiddelse af visse oplysninger, og for det andet anvendelsen en creditmetode, der indebærer væsentlige eller for vidtgående administrative byrder for modtageren.

b) Om der foreligger en restriktion for kapitalbevægelserne

79 Det bemærkes, at KStG's § 10, stk. 1, nr. 1, fritager porteføljeudbytte fra selskaber, der er hjemmehørende i Østrig, for selskabsskat. I medfør af KStG's § 10, stk. 1, nr. 5 og 6, og stk. 5, undgås økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater end Republikken Østrig eller i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, kun ved skattefritagelse eller ved creditmetoden, når modtagerne af dette udbytte er i besiddelse af dokumentation vedrørende det beskatningsniveau, som de selskaber, der udlodder sådant udbytte, er underlagt i deres hjemstat.

80 Den forskellige behandling af porteføljeudbytte afholder selskaber, der er hjemmehørende i Østrig, fra at investere kapital i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater og i tredjelande, som er part i EØS-aftalen. I det omfang udbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater og i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, i Østrig behandles mindre fordelagtigt end udbytte fra selskaber med hjemsted i Østrig, er aktier i de førstnævnte selskaber således mindre attraktive for investorer, der er hjemmehørende i Østrig, end aktier i selskaber med hjemsted i sidstnævnte medlemsstat.

81 En lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, medfører således en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstater og mellem medlemsstater og tredjelande, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 63, stk. 1, TEUF.

82 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes med henvisning til traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

c) Om eventuelle begrundelser for foranstaltningen

83 Det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 58, at national skattelovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i tvingende almene hensyn.

84 Herved bemærkes indledningsvis, at for så vidt angår en beskatningsregel som den, der er

tvist om i hovedsagen, hvormed det tilsigtes at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloppet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udenlandsk udbytte, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager indenlandsk udbytte, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 62).

85 Under disse omstændigheder pålægger artikel 63 TEUF en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende personer af hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende personer af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde (jf. i denne retning dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 72).

86 Det er blevet fastslået, at EU-retten ikke forbyder en medlemsstat at undgå kædebeskatning af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, ved at anvende regler, hvorefter udbyttet er fritaget for beskatning, hvis det udbetales af et hjemmehørende selskab, og samtidig undgå kædebeskatning af udbytte ved hjælp af en creditmetode, hvis det udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab, for så vidt som den skattesats, der anvendes på udenlandsk udbytte, ikke er højere end den skattesats, der anvendes på indenlandsk udbytte, og skatte kreditten mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum svarende til det beløb, som beskatningen udgør i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 48 og 57, og kendelse af 23.4.2008, sag C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Sml. I, s. 2875, præmis 39).

87 Hvis det overskud, der ligger til grund for det udenlandske udbytte, beskattes med et lavere beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, skal den sidstnævnte medlemsstat således give en samlet skatte kredit svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 51).

88 Hvis derimod dette overskud beskattes med et højere beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte medlemsstat kun forpligtet til at give en skatte kredit op til det beløb, som det udbyttmodtagende selskab skal betale i selskabsskat. Den er ikke forpligtet til at dække differencen, dvs. det beløb, der er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som overstiger det beløb, der skal betales i skat i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 52).

89 Creditmetoden gør det under disse omstændigheder muligt at behandle udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber på en måde, som svarer til behandlingen ved eksemptionsmetoden af udbytte fra hjemmehørende selskaber. Anvendelsen af creditmetoden på udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber gør det nemlig muligt at sikre, at udenlandsk og indenlandsk porteføljeudbytte belastes med samme skattebyrde, særligt når den stat, hvorfra udbyttet hidrører, anvender en lavere selskabsskattesats end den, der anvendes i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab har sit hjemsted. I et sådant tilfælde ville fritagelse af udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber favorisere de skattepligtige, der har investeret i udenlandske andele, i forhold til skattepligtige, der har investeret i indenlandske andele.

90 I betragtning af ligestillingen mellem eksemptionsmetoden og creditmetoden er de vanskeligheder, som en skattepligtig ville kunne støde på med henblik på at godtgøre, at betingelserne for skattefritagelse af udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber er opfyldt, i

princippet uden indflydelse på vurderingen af, om artikel 63 TEUF er til hinder for en lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen. Disse vanskeligheder eller den omstændighed, at det er umuligt for den skattepligtige at fremlægge den fornødne dokumentation, medfører blot, at creditmetoden, der svarer til eksemptionsmetoden, anvendes på udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber.

91 Hvad angår den administrative byrde, der pålægges den skattepligtige for at kunne være omfattet af creditmetoden, er det allerede blevet fastslået, at den omstændighed, at en modregningsordning i forhold til en fritagelsesordning pålægger de skattepligtige personer en ekstra administrativ byrde, ikke i sig selv kan anses for at udgøre en forskelsbehandling, som er i strid med de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 53).

92 Ifølge den forelæggende ret kan den administrative byrde, det porteføljeudbyttmodtagende selskab således pålægges i medfør af den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, imidlertid være for vidtgående.

93 Haribo har herved gjort gældende, at porteføljeudbytte betalt til Østrig af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, og som modtages via en investeringsforening, i modsætning til porteføljeudbytte fra hjemmehørende selskaber, der er fritaget, i Østrig almindeligvis pålægges selskabsskat med en sats på 25% på grund af den for vidtgående administrative byrde, der pålægges den skattepligtige. Haribo har anført, at creditmetoden og eksemptionsmetoden kun er ligestillede, når beviset for den selskabsskat, der er betalt i udlandet, faktisk kan fremlægges eller kan fremlægges uden en uforholdsmæssig indsats.

94 Den østrigske, den tyske, den italienske og den nederlandske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har derimod gjort gældende, at den administrative byrde, det porteføljeudbyttmodtagende selskab pålægges, ikke er for vidtgående. Den østrigske regering har i denne henseende påberåbt sig den omstændighed, at meddelelsen af 13. juni 2008 i væsentligt omfang har forenklet de beviser, der er nødvendige for at opnå modregning af den udenlandske skat.

95 Herved bemærkes, at en medlemsstats skattemyndigheder er berettiget til at kræve, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de i lovgivningen fastsatte betingelser for en skattefordel er opfyldt, og dermed afgøre, om den nævnte fordel skal godkendes (jf. i dom af 3.10.2002, sag C-136/00, *Danner*, Sml. I, s. 8147, præmis 50, af 26.6.2003, sag C-422/01, *Skandia og Ramstedt*, Sml. I, s. 6817, præmis 43, og af 27.1.2009, sag C-318/07, *Persche*, Sml. I, s. 359, præmis 54).

96 Hvis det skulle vise sig, at det for selskaber, der modtager porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater end Republikken Østrig og i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, på grund af en for vidtgående administrativ byrde faktisk er umuligt at blive omfattet af creditmetoden, giver en sådan lovgivning ganske vist hverken mulighed for at udgå eller blot lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af dette udbytte. Under sådanne omstændigheder kan creditmetoden ikke anses for at give et tilsvarende resultat som eksemptionsmetoden, der gør det muligt at undgå kædebeskatning af udloddet udbytte.

97 Da en medlemsstat imidlertid i princippet frit kan vælge at undgå kædebeskatning af porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, ved hjælp af eksemptionsmetoden, når udbyttet udbetales af et hjemmehørende selskab, og ved hjælp af creditmetoden, når udbyttet udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, er den ekstra administrative byrde, som det hjemmehørende

selskab pålægges, herunder bl.a. den omstændighed, at de nationale skattemyndigheder stiller krav om oplysninger om den skat, der faktisk har belastet overskuddet i det udbytteudloddende selskab i dettes hjemstat, en naturlig konsekvens af creditmetodens anvendelse og kan ikke anses for vidtgående (jf. i denne retning dommen i *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 48 og 53). Når sådanne oplysninger ikke foreligger, kan skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor det selskab, der modtager udenlandsk udbytte, har sit hjemsted, i princippet ikke fastslå beløbet af den selskabsskat, der er betalt i det udloddende selskabs hjemstat, og som skal modregnes i det skattebeløb, der skal betales af det modtagende selskab.

98 Selv om det er korrekt, at det udbyttemodtagende selskab ikke selv er i besiddelse af alle de oplysninger vedrørende den selskabsskat, der har påhvilet det udbytte, der er udloddet af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, er disse oplysninger under alle omstændigheder kendt af sidstnævnte selskab. Under disse omstændigheder er de vanskeligheder, som et modtagende selskab måtte have med at fremlægge de krævede oplysninger vedrørende den skat, som det udbytteudloddende selskab har betalt, ikke knyttet til den kompleksitet, der er forbundet med disse oplysninger, men til det eventuelle manglende samarbejde fra det selskab, der er i besiddelse af oplysningerne. Som generaladvokaten har anført i punkt 58 i forslaget til afgørelse, er denne manglende informationsstrøm på investorsiden ikke et problem, som den pågældende medlemsstat skal afbøde.

99 Det må endvidere fastslås, at meddelelsen af 13. juni 2008, således som den østrigske regering har gjort gældende, har forenklet de beviser, der er nødvendige for at opnå modregning af den udenlandske skat, i den forstand, at der ved beregningen af den skat, der er betalt i udlandet, tages hensyn til følgende formel. Det udbytteudloddende selskabs overskud skal ganges med den nominelle selskabsskattesats, der finder anvendelse i den stat, hvor dette selskab har sit hjemsted, og med den andel, som det modtagende selskab besidder i det udloddende selskabs kapital. En sådan beregning kræver kun et begrænset samarbejde fra det udbytteudloddende selskabs side eller fra investeringsforeningens side, når den pågældende andel besiddes gennem en sådan forening.

100 Endelig indebærer den omstændighed, at de østrigske skattemyndigheder for udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i andre medlemsstater end Republikken Østrig kan benytte ordningen for gensidig bistand i direktiv 77/799, således som den østrigske, den tyske og den nederlandske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har anført, ikke, at skattemyndighederne har pligt til at fritage udbyttemodtagende selskaber for at fremlægge bevis for den skat, der er betalt af det udloddende selskab i en anden medlemsstat.

101 Da direktiv 77/799 giver de nationale skattemyndigheder mulighed for at anmode om de oplysninger, som de ikke selv kan opnå, har Domstolen fastslået, at anvendelsen af ordet »kan« i direktivets artikel 2, stk. 1, viser, at myndighederne har mulighed for at anmode den kompetente myndighed i en anden medlemsstat om oplysninger, men er ikke forpligtet hertil. Det tilkommer den enkelte medlemsstat at vurdere de særlige tilfælde, hvor der mangler oplysninger om transaktioner, som er foretaget af skattepligtige etableret på dennes område, og at afgøre, om disse tilfælde gør det berettiget at anmode en anden medlemsstat om oplysninger (dom af 27.9.2007, sag C-184/05, *Twoh International, Sml. I*, s. 7897, præmis 32, og *Persche-dommen*, præmis 65).

102 Følgelig stilles der i direktiv 77/799 ikke krav om, at den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab har sit hjemsted, skal benytte direktivets ordning for gensidig bistand, når de af dette selskab meddelte oplysninger ikke er tilstrækkelige til at kontrollere, om selskabet opfylder de betingelser, der er fastsat i den nationale lovgivning for at anvende creditmetoden.

103 Af samme grunde indebærer den omstændighed, at der eventuelt foreligger en aftale om gensidig bistand mellem Republikken Østrig og et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, som foreskriver mulighed for denne medlemsstat for at anmode myndighederne i det pågældende tredjeland om oplysninger, der er relevante med henblik på anvendelsen af creditmetoden, ikke, at den administrative byrde, som det udbyttemodtagende selskab pålægges vedrørende beviserne for den skat, der er betalt i det pågældende tredjeland, er for vidtgående.

104 Det andet spørgsmål skal, henset til ovenstående, følgelig besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der fritager porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, for selskabsskat, mens det pålægger porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, denne skat, forudsat at den skat, der er betalt i sidstnævnte selskabs hjemstat, modregnes i den skat, der skal betales i det modtagende selskabs medlemsstat, og at de administrative byrder, der pålægges det modtagende selskab for at kunne være omfattet af denne modregning, ikke er for vidtgående. Oplysninger, som de nationale skattemyndigheder afkræver det udbytteudloddende selskab om den skat, der faktisk har belastet overskuddet i det udbytteudloddende selskab i dets hjemstat, er en naturlig konsekvens af creditmetodens anvendelse og kan ikke anses for en for vidtgående administrativ byrde.

3. Det tredje spørgsmål

a) Indledende bemærkninger

105 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 63 TEUF er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter der for så vidt angår udbytte fra kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande hverken kan indrømmes fritagelse for selskabsskat eller modregning af den selskabsskat, der er betalt i udlandet, såfremt det modtagende selskabs ejerandel andrager mindre end 10%, tidligere 25%, af kapitalen i det udloddende selskab, mens udbytte fra andele i hjemmehørende selskaber er skattefrit uanset ejerandelens størrelse.

106 Det bemærkes herved, at den tærskel på 25%, som den forelæggende ret henviser til i spørgsmålet, knytter sig til KStG's § 10 som affattet før lovændringen i 2009. Det fremgår imidlertid af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at KStG's § 10, stk. 1, nr. 7, stk. 2 og 4, der finder anvendelse med tilbagevirkende kraft på tvisterne i hovedsagerne, bestemmer, at udbytte fra en andel i et selskab med hjemsted i et tredjeland, enten er fritaget for selskabsskat i Østrig eller er omfattet af en modregning af den skat, der er betalt i udlandet, når den pågældende andel udgør mindst 10% af kapitalen i sidstnævnte selskab.

107 Hvad angår ejerandele, der er lavere end denne tærskel, sonderer den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, for så vidt angår porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande mellem stater, som er part i EØS-aftalen, og andre tredjelande. Mens porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, og med hvilket Republikken Østrig har indgået en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse er fritaget for selskabsskat eller er omfattet af en modregning af den skat, der er betalt i det pågældende tredjeland, som er part i EØS-aftalen, og hvor det udbytteudloddende selskab har sit hjemsted,

gælder det samme ikke for porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i andre tredjelande.

108 Da den skattemæssige behandling af udbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande, som er part i EØS-aftalen, er omfattet af det første spørgsmål, må det antages, at den forelæggende ret med det tredje spørgsmål ønsker oplyst, om artikel 63 TEUF er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter porteføljeudbytte fra andele i selskaber med hjemsted i tredjelande, som ikke er part i EØS-aftalen, hverken kan indrømmes fritagelse eller undergives en ordning med modregning af den skat, der er betalt i udlandet, mens udbytte fra tilsvarende andele i hjemmehørende selskaber altid er fritaget.

b) Om der foreligger en restriktion for kapitalbevægelserne

109 Det bemærkes, at en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, bevirker, at selskaber med hjemsted i Østrig afholdes fra at investere deres kapital i selskaber med hjemsted i tredjelande, som ikke er part i EØS-aftalen. Eftersom det udbytte, som sidstnævnte selskaber udbetaler til selskaber med hjemsted i Østrig, i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udloddes af selskaber med hjemsted i en denne medlemsstat, er aktier i selskaber med hjemsted i tredjelande mindre attraktive for investorer, der er hjemmehørende i Østrig, end aktier i selskaber med hjemsted i Østrig (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 166, og A-dommen, præmis 42).

110 En lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, medfører således en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstater og tredjelande, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 63, stk. 1, TEUF.

111 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes med henvisning til traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

c) Om eventuelle begrundelser for foranstaltningen

112 Som anført i denne doms præmis 58 og 83, kan en national skattelovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, kun anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling enten vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn.

113 For så vidt angår en beskatningsregel som den, der er tvist om i hovedsagen, hvormed det tilsigtes at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte fra tredjelande, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager indenlandsk udbytte, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 62).

114 Under disse omstændigheder pålægger artikel 63 TEUF en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber af andre hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber af selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, på tilsvarende måde (jf. i denne retning dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 72).

115 Den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, foreskriver ikke en sådan tilsvarende behandling. Mens denne lovgivning systematisk undgår økonomisk dobbeltbeskatning af indenlandsk porteføljeudbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, hverken undgår eller lemper den en sådan dobbeltbeskatning, når et hjemmehørende selskab modtager

porteføljeudbytte fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, som ikke er part i EØS-aftalen.

116 Heraf følger, at den forskellige selskabsskattemæssige behandling af udbytte, som modtages af hjemmehørende selskaber, afhængig af udbyttets oprindelse, ikke kan begrundes i en forskellig situation knyttet til det sted, hvor kapitalen er investeret.

117 Det skal endvidere undersøges, om den restriktion, der følger af en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, er begrundet i tvingende alment hensyn (jf. ELISA-dommen, præmis 79).

118 Den østrigske, den tyske, den italienske, den finske og den nederlandske regering har anført, at mens en restriktion for kapitalbevægelser fra tredjelande kan være begrundet, gælder det samme ikke, når restriktionen vedrører kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 171, og A-dommen, præmis 37). Disse regeringer har anført, at nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsretten i forholdet mellem medlemsstaterne og tredjelande, som ikke er part i EØS-aftalen, kan udgøre et tvingende alment hensyn, der fritager medlemsstaterne for at undergive udbytte fra nævnte tredjelande samme skattemæssige behandling som udbytte fra hjemmehørende selskaber. De har anført, at mens medlemsstaterne skal indrømme et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat samme skattemæssige fordele som dem, de indrømmer selskaber med hjemsted på deres område, foreligger der ikke en sådan forpligtelse mellem EU-medlemsstaterne og tredjelande med hensyn til selskaber med hjemsted på deres respektive områder. Hvis artikel 63 TEUF måtte anses for at fastsætte en forpligtelse for en medlemsstat til at behandle udbytte fra tredjelande, som ikke er part i EØS-aftalen, på samme måde som udbytte fra hjemmehørende selskaber, ville medlemsstaterne i praksis ikke have nogen handlefrihed med henblik på at forhandle dobbeltbeskatningsoverenskomster og således sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsretten i deres forhold til tredjelande.

119 Herved bemærkes, at den retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Unionen, ikke i det hele kan overføres til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng (*Établissements Rimbaud*-dommen, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

120 Det kan under disse omstændigheder ikke udelukkes, at en medlemsstat kan godtgøre, at en restriktion for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er begrundet i et bestemt forhold under omstændigheder, hvor dette forhold ikke kan udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes (A-dommen, præmis 36 og 37, samt kendelsen i sagen *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, præmis 93, og i sagen *KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, præmis 73).

121 Det er allerede blevet anerkendt, at en restriktion for udøvelsen af en bevægelsesfrihed inden for Unionen kan være begrundet i hensynet til at sikre fordelingen af beskatningsretten mellem medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 13.12.2005, sag C-446/03, *Marks & Spencer*, Sml. I, s. 10837, præmis 45, af 18.7.2007, sag C-231/05, *Oy AA*, Sml. I, s. 6373, præmis 51, og af 15.5.2008, sag C-414/06, *Lidl Belgium*, Sml. I, s. 3601, præmis 42). En sådan begrundelse, der udgør et tvingende alment hensyn, kan derfor så meget desto mere anerkendes i medlemsstaternes forhold til tredjelande.

122 For at den forskellige behandling af indenlandsk udbytte og udbytte fra tredjelande, som ikke er part i EØS-aftalen, kan være begrundet i et sådant tvingende alment hensyn, skal denne forskel være egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, *Futura Participations og Singer*, Sml. I, s. 2471, præmis 26, og af 11.3.2004, sag C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Sml. I, s.

2409, præmis 49, samt Marks & Spencer-dommen, præmis 35).

123 Det bemærkes, at det at undergive porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, den samme behandling, uanset om de hidrører fra et andet hjemmehørende selskab eller fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, som ikke er part i EØS-aftalen, ikke indebærer, at indtægt, der normalt beskattes i den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, bliver overført til det pågældende tredjeland (jf. i denne retning Glaxo Wellcome-dommen, præmis 87). Som generaladvokaten har anført i punkt 120 i forslaget til afgørelse, er der i hovedsagen ikke tale om beskatningskompetencen over økonomisk virksomhed, der er udøvet i indlandet, men om beskatning af udenlandsk indkomst.

124 Under disse omstændigheder kan den forskellige beskatning af porteføljeudbytte, alt efter om det er af indenlandsk eller udenlandsk oprindelse, ikke være begrundet i nødvendigheden af at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og tredjelande, som ikke er part i EØS-aftalen.

125 Fritagelse for porteføljeudbytte, udloddet af selskaber med hjemsted i et tredjeland, som ikke er part i EØS-aftalen, eller modregning af den skat, der er betalt i denne stat, indebærer ganske vist for Republikken Østrig et tab af Østrigs egne selskabsskatteindtægter.

126 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at tab af skatteindtægter ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, der kan berettige en foranstaltning, der i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (jf. bl.a. Manninen-dommen, præmis 49, og dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 59).

127 Hvad angår den manglende gensidighed i forholdene mellem medlemsstaterne og tredjelande bemærkes, at medlemsstaterne ved udvidelsen i medfør af artikel 56, stk. 1, EF, nu artikel 63, stk. 1, TEUF, af princippet om frie kapitalbevægelser til at omfatte kapitalbevægelser mellem tredjelande og medlemsstaterne valgte at fastsætte dette princip i samme artikel og i samme vendinger for kapitalbevægelser, som finder sted inden for Unionen, og kapitalbevægelser, som vedrører relationer til tredjelande (A-dommen, præmis 31).

128 En manglende gensidighed i forholdene mellem medlemsstaterne og tredjelande, som ikke er part i EØS-aftalen, kan under disse omstændigheder ikke begrunde en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne og nævnte tredjelande.

129 Den østrigske regering har herefter gjort gældende, at dens skatteordning er begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, da de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster med tredjelandene ikke sikrer det samme niveau for udveksling af oplysninger med de pågældende staters kompetente myndigheder som det, der ved direktiv 77/799 er fastsat mellem medlemsstaternes myndigheder.

130 Det bemærkes herved, at den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er oprettet ved direktiv 77/799, ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette tredjeland ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 70, og Établissements Rimbaud-dommen, præmis 41).

131 Det følger heraf, at når muligheden for i henhold til en medlemsstats lovgivning at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland, som ikke er part i EØS-aftalen, er det som udgangspunkt lovligt, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af, at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt

forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra sidstnævnte (jf. analogt *Établissements Rimbaud*-dommen, præmis 44).

132 Det må i den foreliggende sag imidlertid fastslås, at den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, ikke betinger en eventuel fritagelse af porteføljeudbytte fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, som ikke er part i EØS-aftalen, eller en eventuel modregning af den skat, der er betalt i et sådant tredjeland, af at der foreligger en aftale om gensidig bistand mellem medlemsstaten og det pågældende tredjeland. Porteføljeudbytte fra tredjelands, som ikke er part i EØS-aftalen, pålægges i medfør af KStG's § 10 altid selskabsskat i Østrig, uden at den omtvistede nationale lovgivning foreskriver nogen skattefordel for sådant udbytte med henblik på at forebygge økonomisk dobbeltbeskatning heraf.

133 Under disse omstændigheder kan den forskel, der eksisterer med hensyn til omfanget af samarbejdet mellem skattemyndighederne i forholdet mellem EU-medlemsstaterne på den ene side og mellem medlemsstaterne og tredjelands på den anden side, ikke begrunde en forskellig skattemæssig behandling af indenlandsk porteføljeudbytte og porteføljeudbytte fra tredjelands, som ikke er part i EØS-aftalen.

134 Den østrigske regering har endelig anført, at hvis den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, er i strid med de frie kapitalbevægelser, skal det undersøges, om andele i selskaber med hjemsted i tredjelands ikke skal anses for direkte investeringer som omhandlet i artikel 64, stk. 1, TEUF, da den nationale ordning i så fald ville kunne anses for allerede at have eksisteret den 31. december 1993. Denne ordning ville derfor i så fald kunne anses for begrundet i »standstill«-klausulen i denne artikel i EUF-traktaten.

135 Herved bemærkes, at i henhold til artikel 64, stk. 1, TEUF berører artikel 63 TEUF ikke anvendelsen over for tredjelands af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelands, som vedrører direkte investeringer.

136 Heraf følger, at har en medlemsstat før den 31. december 1993 vedtaget en lovgivning, der indeholder restriktioner for de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelands, der er forbudt ved artikel 63 TEUF, og efter denne dato vedtager foranstaltninger, der, selv om de også udgør en restriktion for disse bevægelser, i det væsentlige er identiske med den tidligere lovgivning eller alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter EU-retten, er artikel 63 TEUF ikke til hinder for sidstnævnte foranstaltningers anvendelse i relation til tredjelands, når de anvendes på kapitalbevægelser, som vedrører direkte investeringer (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 196).

137 Det er allerede blevet fastslået, at erhvervelse af kapitalandele, der ikke sker med henblik på etablering eller opretholdelse af varige og direkte økonomiske forbindelser mellem aktionæren og dette selskab, og som ikke giver aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed, ikke kan anses for direkte investeringer (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 196). Da den lovgivning, der undersøges i forbindelse med det foreliggende spørgsmål, alene vedrører andele på under 10% af det udloddende selskabs selskabskapital, må det fastslås, at den ikke er omfattet af det materielle anvendelsesområde for artikel 64, stk. 1, TEUF.

138 Henset til de ovennævnte bemærkninger, må det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der med henblik på at undgå økonomisk dobbeltbeskatning selskabsskattefritager porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, og som udloddes af et andet hjemmehørende selskab, og som for udbytte udloddet af et selskab med hjemsted i et tredjeland, som ikke er part i EØS-

aftalen, hverken indrømmer fritagelse for udbyttet eller fastsætter en modregningsordning for den skat, som det udloddende selskab har betalt i sin hjemstat.

4. Det fjerde spørgsmål

139 Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF er til hinder for, at en national myndighed for porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, som er part i EØS-aftalen, og med hvilket Republikken Østrig har indgået en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse, eller i et andet tredjeland anvender creditmetoden, til trods for, at dette indebærer en angiveligt for vidtgående administrativ byrde for udbyttedtageren, fordi anvendelsen af creditmetoden ifølge en afgørelse fra Verwaltungsgerichtshof kommer nærmest lovgivers vilje, når undladelse af at anvende tærsklen på 10% ville medføre en skattefritagelse og følgelig automatisk undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande.

140 Det bemærkes herved, at Verwaltungsgerichtshof fandt, at det med henblik på at afhjælpe den mindre fordelagtige skatemæssige behandling af udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber i forhold til behandlingen af udbytte fra hjemmehørende selskaber for førstnævnte udbyttekategori ikke er eksemptionsmetoden, der skal anvendes, men den metode, hvorefter den skat, der falder på udbyttet i det udloddende selskabs hjemstat, modregnes i den skat, der skal betales i Østrig.

141 Som anført i denne doms præmis 86, forbyder EU-retten ikke en medlemsstat at undgå kædebeskatning af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, ved at anvende regler, hvorefter udbyttet er fritaget for beskatning, hvis det udbetales af et hjemmehørende selskab, og samtidig undgå kædebeskatning af udbytte ved hjælp af en creditmetode, hvis det udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab, for så vidt som den skattesats, der anvendes på udenlandsk udbytte, imidlertid ikke er højere end den skattesats, der anvendes på indenlandsk udbytte, og skatte kreditten mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum svarende til det beløb, som er betalt i skat i den medlemsstat, hvor det udbyttedtagende selskab er hjemmehørende.

142 Endvidere tilkommer det principielt medlemsstaterne, når de indfører mekanismer, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet udbytte, at fastlægge den kategori af skattepligtige, der kan udnytte disse mekanismer, og med henblik herpå indføre minimumsgrænser baseret på den kapitalandel, som disse skattepligtige besidder i de pågældende udloddende selskaber (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 67).

143 Artikel 63 TEUF er derfor i princippet ikke til hinder for den praksis, at en national skattemyndighed, der for udbytte fra visse tredjelande anvender creditmetoden, når det modtagende selskabs andel i det udloddende selskabs kapital er under en vis grænse, og eksemptionsmetoden, når der besiddes andele over denne grænse, mens den systematisk anvender eksemptionsmetoden for indenlandsk udbytte, forudsat imidlertid, at de pågældende mekanismer, der har til formål at undgå eller lempe kædebeskatning, medfører et ligeværdigt resultat.

144 Den angiveligt for vidtgående administrative byrde, som anvendelsen af creditmetoden skulle indebære, er allerede blevet undersøgt i denne doms præmis 92-99 og 104.

145 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmål 4, litra b) og c), oplyst, om artikel 63 TEUF er til hinder for en national lovgivning eller en praksis, der for porteføljeudbytte, udloddet af et selskab med hjemsted i et tredjeland, som ikke er part i EØS-aftalen, betinger anvendelsen af creditmetoden af, at der foreligger en aftale om gensidig bistand med det pågældende tredjeland.

146 Et sådant spørgsmål er imidlertid af rent hypotetisk karakter og kan derfor ikke antages til realitetsbehandling (jf. dom af 22.6.2010, forenede sager C-188/10 og C-189/10, Melki og Abdeli, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

147 Det fjerde spørgsmål må derfor besvares med, at artikel 63 TEUF ikke er til hinder for den praksis, at en national skattemyndighed, der for udbytte fra visse tredjelande anvender creditmetoden, når det modtagende selskabs andel i det udloddende selskabs kapital er under en vis grænse, og eksemptionsmetoden, når der besiddes andele over denne grænse, mens den systematisk anvender eksemptionsmetoden for indenlandsk udbytte, forudsat imidlertid, at de pågældende mekanismer, der har til formål at undgå eller lempe kædebeskatning, medfører et ligeværdigt resultat. Den omstændighed, at de nationale skattemyndigheder stiller krav om oplysninger fra det udbyttemodtagende selskab om den skat, der faktisk har belastet overskuddet i det udbytteudloddende selskab i det tredjeland, hvor det er hjemmehørende, er en naturlig konsekvens af creditmetodens anvendelse og berører ikke som sådan ligeværdigheden mellem eksemptionsmetoden og creditmetoden.

C – Om spørgsmålene i sag C-437/08

148 Med spørgsmålene i sag C-437/08 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst for det første om, artikel 63 TEUF er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, der under visse betingelser foreskriver anvendelse af creditmetoden på udbytte fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, mens indenlandsk udbytte altid er fritaget for selskabsskat, og som for skatteår, hvor det modtagende selskab noterer et driftstab, ikke foreskriver en adgang til fremførsel af modregningen til efterfølgende skatteår.

149 Den forelæggende ret ønsker for det andet oplyst, om artikel 63 TEUF påbyder en medlemsstat med henblik på anvendelsen af creditmetoden på udenlandsk udbytte at tage hensyn til ikke blot den selskabsskat, der er betalt i den stat, hvor det udbytteudloddende selskab har sit hjemsted, men også til den kildeskat, der er indeholdt i denne stat.

1. Formaliteten

150 Den østrigske regering har anført, at spørgsmålene ikke har nogen tilknytning til tvisten i hovedsagen, da denne alene vedrører skatteåret 2002, dvs. det skatteår, hvor der er lidt et driftstab. En eventuel fremførsel af modregningen af den skat, der er betalt i udlandet, kan kun vedrøre efterfølgende skatteår.

151 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

152 I denne henseende bemærkes, at selv hvis tvisten i hovedsagen kun vedrører beskatningen i skatteåret 2002, dvs. det år, hvor Salinen har lidt tab, ønsker den forelæggende ret med spørgsmålene oplyst, om anvendelsen for dette skatteår af creditmetoden på udbytte, som dette selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, kan anses for ligeværdig med en skattefritagelse for dette udbytte. Den forelæggende ret ønsker også oplyst, om denne anvendelse er forenelig med artikel 63 TEUF i det tilfælde, hvor nævnte metode ikke gør det muligt for det modtagende selskab at fremføre den skat, der er betalt i den stat, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende, til efterfølgende skatteår.

153 Under disse omstændigheder kan de spørgsmål, der er forelagt i sag C-437/08, antages til realitetsbehandling.

2. Realiteten

154 Henset til den forelæggende rets spørgsmål, skal det først undersøges, om artikel 63 TEUF pålægger en medlemsstat, der anvender creditmetoden på udbytte udloddet af ikke-hjemmehørende selskaber og eksemptionsmetoden på udbytte fra hjemmehørende selskaber, at foreskrive adgang til fremførsel af modregningen af den betalte skat, når det modtagende selskab i det skatteår, hvor det modtager udbyttet, noterer et driftstab.

155 Den østrigske regering har anført, at artikel 63 TEUF ikke pålægger den at foreskrive adgang til en sådan fremførsel. Hvis udbytte beskattes med et højere beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den stat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte stat kun forpligtet til at give en skattekredit op til det beløb, som det udbyttmodtagende selskab skal betale i selskabsskat (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 52). Tilsvarende er den stat, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende, når der, fordi det modtagende selskab i udlodningsåret har lidt et tab, ikke betales nogen indenlandsk skat af det modtagne udbytte, ikke forpligtet til at indrømme en skattekredit, hverken for det skatteår, der svarer til dette år, eller så meget desto mere for de efterfølgende skatteår.

156 Herved bemærkes, at artikel 63 TEUF pålægger en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber af andre hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber af ikke-hjemmehørende selskaber, ligeværdigt (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 72).

157 I hovedsagen fremgår det af KStG's § 10, stk. 6, at udbytte udloddet af ikke-hjemmehørende selskaber inden for rammerne af den pågældende modregningsordning medregnes i det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, hvorved det således, når der er noteret et tab for det pågældende skatteår, nedsætter dette med et beløb svarende til det modtagne udbytte. Det tab, der kan fremføres til efterfølgende skatteår, nedsættes således i samme omfang. Udbytte fra hjemmehørende selskaber, der er fritaget, har derimod ingen indflydelse på det modtagende selskabs skattepligtige indkomst og derfor heller ikke på det modtagende selskabs eventuelle fremførselsberettigede tab.

158 Heraf følger, at selv om udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende selskab og modtaget af et hjemmehørende selskab ikke pålægges selskabsskat i den medlemsstat, hvor sidstnævnte selskab har sit hjemsted, for det skatteår, i løbet af hvilket udbyttet modtages, kan formindskelsen af det modtagende selskabs tab for dette selskab, hvis det ikke får mulighed for at fremføre kreditten for den skat, det udloddende selskab har betalt, medføre en dobbelt økonomisk beskatning af dette udbytte i efterfølgende skatteår, når moderselskabet har et overskud (jf. i

denne retning dom af 12.2.2009, sag C-138/07, Cobelfret, Sml. I, s. 731, præmis 39 og 40, og kendelsen i sagen KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, præmis 39 og 40). Der er derimod ingen risiko for økonomisk dobbeltbeskatning med hensyn til indenlandsk udbytte, fordi det med hensyn hertil er eksemptionsmetoden, der finder anvendelse.

159 Da en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, ikke foreskriver adgang til fremførsel af modregningen af den selskabsskat, der er betalt i den stat, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende, underlægges udenlandsk udbytte, i et system som det, der er tvist om i hovedsagen, en højere beskatning end den, der følger af anvendelsen af eksemptionsmetoden på indenlandsk udbytte.

160 Henset til det anførte i denne doms præmis 156, må det fastslås, at artikel 63 TEUF er til hinder for en sådan lovgivning.

161 I modsætning til, hvad den østrigske regering har gjort gældende, kan en lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, ikke begrundes i den omstændighed, at en medlemsstat i forbindelse med anvendelsen af creditmetoden kun er forpligtet til at give en skattecredit op til det beløb, som de udbyttemodtagende selskaber skal betale i selskabsskat (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 50 og 52).

162 Det fremgår ganske vist af fast retspraksis, at ligeværdigheden mellem eksemptionsmetoden og creditmetoden ikke kræver, at der i forbindelse med sidstnævnte metode indrømmes en skattecredit for udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, der er højere det indenlandske beskatningsniveau (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 50 og 52). Indrømmelse af en skattecredit op til det beløb, de modtagende selskaber skal betale i selskabsskat, er tilstrækkelig til fjerne økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte.

163 En national lovgivning, der ikke for udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber tillader fremførsel af kreditten for den skat, der er betalt i udlandet, mens den fritager indenlandsk udbytte for selskabsskat, hindrer imidlertid ikke, som det fremgår af denne doms præmis 158, økonomisk dobbeltbeskatning af udenlandsk udbytte.

164 Da situationen for et selskab, der modtager udenlandsk udbytte, for så vidt angår en beskatningsregel, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe dobbeltbeskatningen af udloddet udbytte, er sammenlignelig med situationen for et selskab, der modtager indenlandsk udbytte, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 62), kan en forskellig behandling som omhandlet i hovedsagen mellem indenlandsk udbytte på den ene side og udenlandsk udbytte på den anden side ikke begrundes i en forskellig situation knyttet til det sted, hvor kapitalen er investeret.

165 I modsætning til hvad den italienske regering har anført, kan den forskelsbehandling, der er omhandlet i hovedsagen, endelig ikke begrundes i behovet for at undgå, at der inden for den koncern, som det udbyttemodtagende selskab og det ikke-hjemmehørende udbytteudloddende selskab tilhører, oprettes kunstige arrangementer med henblik på at ændre udbyttets oprindelse alene med det formål at opnå en skattemæssig fordel. Herved bemærkes blot, at den nationale foranstaltning, der er tvist om i hovedsagen, og som begrænser de frie kapitalbevægelser, ikke specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene har til formål at opnå en skattefordel (jf. i denne retning Glaxo Wellcome-dommen, præmis 89 og den deri nævnte retspraksis). Som generaladvokaten har anført i punkt 160 i forslaget til afgørelse, synes forekomsten af kunstige arrangementer inden for en koncern udelukket i et tilfælde som i hovedsagen, da Salinen har modtaget udbytte fra andele på under 10% af kapitalen i det udloddende selskab, som besiddes i medejerskab med andre investorer

gennem en indenlandsk investeringsforening.

166 Hvad for det andet angår spørgsmålet, om der i forbindelse med anvendelsen af creditmetoden skal tages hensyn til den kildeskat, der er indeholdt i det udloddende selskabs hjemstat, bemærkes, at en sådan skat skaber betingelserne for juridisk dobbeltbeskatning, medmindre den modregnes i den stat, hvor det selskab, der modtager det pågældende udbytte, er hjemmehørende.

167 I denne henseende bemærkes, at det tilkommer hver enkelt medlemsstat, under overholdelse af EU-retten, at indrette sin ordning for beskatning af udloddet udbytte og i den forbindelse at fastsætte beskatningsgrundlaget og den skattesats, der skal finde anvendelse med hensyn til den aktionær, der modtager udbyttet (jf. bl.a. dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 50, og i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 47, samt dom af 20.5.2008, sag C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Sml. I, s. 3747, præmis 30).

168 Heraf følger for det første, at udbytte udloddet af et selskab med hjemsted i en medlemsstat til en aktionær hjemmehørende i en anden medlemsstat kan gøres til genstand for juridisk dobbeltbeskatning, når de to medlemsstater vælger at udøve deres beskatningskompetence og beskatte det nævnte udbytte hos aktionæren (dom af 16.7.2009, sag C-128/08, *Damseaux*, Sml. I, s. 6823, præmis 26).

169 For det andet har Domstolen allerede fastslået, at de ugunstige virkninger, som kan følge af, at to forskellige medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden, i det omfang en sådan udøvelse ikke udgør forskelsbehandling, ikke udgør restriktioner, som er forbudt i henhold til traktaten (dom af 3.6.2010, sag C-487/08, *Kommissionen mod Spanien*, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

170 Da der ikke på EU-rettens nuværende udviklingstrin hvad angår en situation som den, der ligger til grund for hovedsagen, er fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence vedrørende fjernelsen af dobbeltbeskatning inden for Den Europæiske Union, indebærer den omstændighed, at såvel den medlemsstat, hvor kilden til udbyttet ligger, som den medlemsstat, hvor aktionæren er hjemmehørende, kan beskatte det nævnte udbytte, ikke, at den medlemsstat, hvor aktionæren er hjemmehørende, i henhold til EU-retten har pligt til at forhindre de eventuelle ugunstige virkninger ved udøvelsen af den kompetence, som således er fordelt mellem medlemsstaterne (jf. *Damseaux*-dommen, præmis 30 og 34, og dom af 15.4.2010, sag C-96/08, *CIBA*, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 27 og 28).

171 Under disse omstændigheder kan artikel 63 TEUF ikke fortolkes således, at den pålægger en medlemsstat i sin skattelovgivning at foreskrive adgang til modregning af den skat, der er opkrævet af udbytte i form af indeholdelse af kildeskat i en anden medlemsstat, med henblik på at undgå juridisk dobbeltbeskatning af udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, modtager, idet denne beskatning er resultatet af de pågældende medlemsstaters parallelle udøvelse af deres respektive beskatningskompetencer (jf. i denne retning dom af 14.11.2006, sag C-513/04, *Kerckhaert og Morres*, Sml. I, s. 10967, præmis 22-24).

172 Det samme resultat gør sig så meget desto mere gældende, når den juridiske dobbeltbeskatning følger af en medlemsstat og et tredjelands parallelle udøvelse af deres respektive beskatningskompetencer, således som det fremgår af denne doms præmis 119 og 120.

173 Henset til samtlige disse betragtninger, må de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således,

- at den er hinder for en national lovgivning, der giver hjemmehørende selskaber mulighed for at fremføre tab lidt i et skatteår til et efterfølgende skatteår, og som undgår økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte ved at anvende eksemptionsmetoden på indenlandsk udbytte, mens den anvender creditmetoden for udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, for så vidt som en sådan lovgivning ikke i tilfælde af anvendelse af creditmetoden giver adgang til fremførsel af modregningen af den selskabsskat, der er betalt i den stat, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende, til efterfølgende skatteår, hvis det modtagende selskab for det skatteår, i løbet af hvilket det modtagende selskab har modtaget det udenlandske udbytte, noterer et driftstab, og
- at den ikke pålægger en medlemsstat i sin skattelovgivning at foreskrive adgang til modregning af den skat, der er opkrævet af udbytte i form af indeholdelse af kildeskat i en anden medlemsstat, med henblik på at undgå juridisk dobbeltbeskatning af udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, modtager, idet denne beskatning er resultatet af de pågældende medlemsstaters parallelle udøvelse af deres respektive beskatningskompetencer.

IV – Sagsomkostningerne

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

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

- 1) **Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der foreskriver fritagelse for selskabsskat for porteføljeudbytte fra andele, der besiddes i hjemmehørende selskaber, og som betinger en sådan fritagelse for porteføljeudbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, af, at der foreligger en udførlig aftale om gensidig administrativ bistand og fuldbyrdelse mellem den pågældende medlemsstat og det pågældende tredjeland, for så vidt som det udelukkende er eksistensen af en aftale om gensidig administrativ bistand, der er nødvendig for at opfylde formålene med den pågældende lovgivning.**
- 2) **Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der fritager porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, for selskabsskat, mens det pålægger porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, denne skat, forudsat at den skat, der er betalt i sidstnævnte selskabs hjemstat, modregnes i den skat, der skal betales i det modtagende selskabs medlemsstat, og at de administrative byrder, der pålægges det modtagende selskab for at kunne være omfattet af denne modregning, ikke er for vidtgående. Oplysninger, som de nationale skattemyndigheder afkræver det udbytteudloddende selskab om den skat, der faktisk har belastet overskuddet i det udbytteudloddende selskab i dettes hjemstat, er en naturlig konsekvens af creditmetodens anvendelse og kan ikke anses for en for vidtgående administrativ byrde.**
- 3) **Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der med henblik på at undgå økonomisk dobbeltbeskatning selskabsskattefritager porteføljeudbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, og som udloddes af et andet hjemmehørende selskab, og som for udbytte udloddet af et selskab med hjemsted i et tredjeland, som ikke er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde**

af 2. maj 1992, hverken indrømmer fritagelse for udbyttet eller fastsætter en modregningsordning for den skat, som det udloddende selskab har betalt i sin hjemstat.

4) Artikel 63 TEUF ikke er til hinder for den praksis, at en national skattemyndighed, der for udbytte fra visse tredjelande anvender creditmetoden, når det modtagende selskabs andel i det udloddende selskabs kapital er under en vis grænse, og eksemptionsmetoden, når der besiddes andele over denne grænse, mens den systematisk anvender eksemptionsmetoden for indenlandsk udbytte, forudsat imidlertid, at de pågældende mekanismer, der har til formål at undgå eller lempe kædebeskatning, medfører et ligeværdigt resultat. Den omstændighed, at de nationale skattemyndigheder stiller krav om oplysninger fra det udbytteudloddende selskab om den skat, der faktisk har belastet overskuddet i det udbytteudloddende selskab i det tredjeland, hvor det er hjemmehørende, er en naturlig konsekvens af creditmetodens anvendelse og berører ikke som sådan ligeværdigheden mellem eksemptionsmetoden og creditmetoden.

5) Artikel 63 TEUF skal fortolkes således,

– at den er hinder for en national lovgivning, der giver hjemmehørende selskaber mulighed for at fremføre tab lidt i et skatteår til et efterfølgende skatteår, og som undgår økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte ved at anvende eksemptionsmetoden på indenlandsk udbytte, mens den anvender creditmetoden for udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, for så vidt som en sådan lovgivning ikke i tilfælde af anvendelse af creditmetoden giver adgang til fremførsel af modregningen af den selskabsskat, der er betalt i den stat, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende, til efterfølgende skatteår, hvis det modtagende selskab for det skatteår, i løbet af hvilket det modtagende selskab har modtaget det udenlandske udbytte, noterer et driftstab, og

– at den ikke pålægger en medlemsstat i sin skattelovgivning at foreskrive adgang til modregning af den skat, der er opkrævet af udbytte i form af indeholdelse af kildeskat i en anden medlemsstat med henblik på at undgå juridisk dobbeltbeskatning af udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, modtager, idet denne beskatning er resultatet af de pågældende medlemsstaters parallelle udøvelse af deres respektive beskatningskompetencer.

Underskrifter

* Processprog: tysk.