

Sag C-487/08

Europa-Kommissionen

mod

Kongeriget Spanien

»Traktatbrud – frie kapitalbevægelser – artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 – forskellig behandling – udbytte udloddet til hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber«

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner – skattelovgivning – selskabsskat – beskatning af udbytte

(Art. 56, stk. 1, EF)

En medlemsstat tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, når den gør skattefritagelsen for udbytte, der udloddes af selskaber hjemmehørende i denne medlemsstat, betinget af en minimumsandel i det udloddende selskabs kapital, der er højere for modtagende selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat end for de modtagende selskaber hjemmehørende i denne medlemsstat.

En sådan forskellig behandling kan afholde selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, fra at foretage investeringer i den pågældende medlemsstat og udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 56, stk. 1, EF.

En sådan forskellig behandling kan ikke begrundes med, at de hjemmehørende selskaber og selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, befinder sig i forskellige situationer. Med hensyn til foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af et hjemmehørende selskab, befinder de modtagende hjemmehørende aktionærer sig ganske vist ikke nødvendigvis i en situation, der er sammenlignelig med situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig imidlertid de hjemmehørende aktionærers situation. Det er denne stats udøvelse af sin beskatningskompetence, der uafhængigt af enhver beskatning i en anden medlemsstat i sig selv skaber risiko for kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning. I sådanne tilfælde skal den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, i medfør af de mekanismer, der er fastsat i national ret for at forhindre eller mindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, sikre, at de ikke-hjemmehørende får en behandling, der svarer til de hjemmehørendes, således at de ikke-hjemmehørende, der modtager udbytte, ikke står over for en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 56 EF. Ved at anvende den nævnte lovgivning vælger en medlemsstat at udøve sin beskatningskompetence på udbytte, der udloddes til selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater. Ikke-hjemmehørende selskaber, der modtager dette udbytte, befinder sig derfor i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende selskaber for så vidt angår risikoen for kædebeskatning af udbytte udloddet af hjemmehørende selskaber. Følgelig kan ikke-hjemmehørende modtagende selskaber ikke

behandles anderledes end hjemmehørende modtagende selskaber.

Selv om ugunstige virkninger, som kan følge af, at 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, er dette imidlertid ikke tilfældet, når den ugunstige behandling af udbytte, der udloddes til modtagende selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, alene følger af det udloddende selskabs medlemsstats udøvelse af sin beskatningskompetence og kan tilskrives denne.

Den forskellige behandling berøres desuden ikke af anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det kan ganske vist ikke udelukkes, at en medlemsstat kan sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden medlemsstat. Med henblik herpå er det dog nødvendigt, at anvendelsen af en sådan overenskomst gør det muligt at udjævne virkningerne af den forskellige behandling, som den nationale lovgivning medfører. Den forskellige behandling af udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, og udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber forsvinder således kun i tilfælde af, at den kildeskat, der anvendes i henhold til den nationale lovgivning, kan fradrages i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat, med et beløb af en størrelse, der svarer til den forskellige behandling, der hidrører fra den nationale lovgivning. Anvendelsen af en fradragsmetode, som er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomster, skal derfor for at nå et sådant mål om udligning gøre det muligt at fradrage den udbytteskat, som en medlemsstat opkræver, fuldt ud i den skat, der skal betales i det modtagende selskabs hjemstedsstat, således at hvis den endelige beskatning af udbytte modtaget af dette selskab er mere byrdefuld end af udbytte, der udbetales til selskaber hjemmehørende i den første medlemsstat, kan denne større skattebyrde ikke længere tilskrives denne medlemsstat, men det modtagende selskabs hjemstedsstat, der har udøvet sin beskatningskompetence.

Når de fleste af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som en medlemsstat har indgået, fastsætter, at det beløb, der kan fradrages eller modregnes for den skat, der er indeholdt i denne medlemsstat, ikke kan overstige den del af skatten i den medlemsstat, hvor det modtagende selskab har sit hjemsted, beregnet før fradraget, der svarer til den skattepligtige indkomst i den første medlemsstat, kan den forskellige behandling kun udlignes, når udbyttet fra den pågældende medlemsstat er tilstrækkeligt beskattet i den anden medlemsstat. Hvis udbyttet imidlertid ikke beskattes eller ikke beskattes i tilstrækkeligt omfang, kan den skat, som indeholdes i den pågældende medlemsstat, eller en del af den, ikke fradrages. I dette tilfælde kan den forskellige behandling, som følger af den nationale lovgivning, ikke udlignes ved anvendelse af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Denne konstatering gælder, selv hvor en sådan overenskomst ikke fastsætter nogen begrænsning af fradraget til den del af skatten i det modtagende selskabs hjemstedsstat, beregnet før fradraget, der svarer til den skattepligtige indkomst i det udloddende selskabs hjemstedsstat, men bestemmer, at den i denne medlemsstat opkrævede skat fradrages i den skat, der vedrører denne indkomst i det modtagende selskabs hjemstedsstat. Hvis udbyttet ikke beskattes eller ikke beskattes i tilstrækkeligt omfang, kan den skat, som indeholdes i det udloddende selskabs hjemstedsstat eller en del af den, således ikke fradrages. Spørgsmålet om, hvorvidt og på hvilket niveau indkomst fra det udloddende selskabs hjemstedsstat skal beskattes i en anden medlemsstat, afgøres ikke af førstnævnte medlemsstat, men afhænger af de nærmere beskatningsregler, der er fastsat af den anden medlemsstat. Fradraget for den indeholdte skat i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat i henhold til bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomster, gør det derfor ikke i alle tilfælde muligt at udligne den forskellige behandling, som følger af den nationale lovgivning.

(jf. præmis 43, 50-53, 56-64, 67 og 69 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

3. juni 2010 (*)

»Traktatbrud – frie kapitalbevægelser – artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 – forskellig behandling – udbytte udloddet til hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber«

I sag C-487/08,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 11. november 2008,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og I. Martinez del Peral, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Spanien ved N. Díaz Abad, som befuldmægtiget,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne E. Levits (refererende dommer), A. Borg Barthet, J.-J. Kasel og M. Berger,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i sin stævning nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet det fastsætter en forskellig behandling for udbytte, der

udloddet til hjemmehørende aktionærer, i forhold til udbytte, der udloddet til ikke-hjemmehørende aktionærer.

Retsforskrifter

EØS-aftalen

2 EØS-aftalens artikel 40 bestemmer:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i [Det Europæiske Fællesskabs] medlemsstater eller [...] staterne i [Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA)], ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

EU-retlige forskrifter

3 Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EUT 2004 L 7, s. 41, herefter »direktiv 90/435«), fastsætter i artikel 4, stk. 1:

»Hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddet ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets stat og det faste driftsstedes stat

- enten undlade at beskatte dette overskud, eller
- beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op til det tilsvarende skyldige skattebeløb, på den betingelse, at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau opfylder kravene i artikel 2 og 3 på ethvert niveau.«

4 Direktiv 90/435's artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»Det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.«

Nationale retsfor skrifter

5 I henhold til artikel 30, stk. 2, i den konsoliderede Ley del Impuesto sobre Sociedades (selskabsskatteloven), udstedt ved kongeligt lovdekret nr. 4/2004 af 5. marts 2004 (BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951, herefter »selskabsskatteloven«), kan et hjemmehørende selskab, der har haft en direkte eller indirekte kapitalandel, der er lig med eller større end 5% af kapitalen i et andet hjemmehørende selskab i en sammenhængende periode på mindst et år, fradrage hele det modtagne bruttoudbytte i sin skattepligtige indkomst.

6 Det udbytte, der omtales i selskabsskattelovens artikel 30, stk. 2, er fritaget for kildeskat i henhold til lovens artikel 140, stk. 4, litra d).

7 Artikel 14, stk. 1, i den konsoliderede Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (lov om beskatning af ikke-hjemmehørendes indkomst), udstedt ved kongeligt lovdekret nr. 5/2004 af 5. marts 2004 (BOE nr. 62 af 12.3.2004, s. 11176), som ændret ved lov nr. 22/2005 af 18.

november 2005 (BOE nr. 277 af 19.11.2005, s. 37821, herefter »loven om beskatning af ikke-hjemmehørende«), bestemmer følgende:

»Følgende indkomster er skattefrie:

[...]

h) Overskud, der udloddes af datterselskaber, der er hjemmehørende på det spanske område, til deres moderselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater i Den Europæiske Union, eller til deres faste driftssteder, der er beliggende i andre medlemsstater, såfremt følgende betingelser er opfyldt:

1. Moderselskabet og datterselskabet er uden fritagelse omfattet af en af de former for indkomstskat for juridiske personer, der er nævnt i direktiv 90/435's artikel 2, [stk. 1, litra] c), [...] i en medlemsstat i Den Europæiske Union, og de faste driftssteder beskattes uden fritagelse i den stat, hvor de er beliggende.
2. Udlodningen af overskud sker ikke som følge af opløsning af datterselskabet.
3. Moderselskabet og datterselskabet er organiseret i en af de juridiske former, der er anført i bilaget til direktiv 90/435 [...]

Ved »moderselskab« forstås et selskab, der direkte ejer en kapitalandel i et andet selskab på mindst 20%, og det andet selskab anses således for datterselskab af det førstnævnte. Procentdelen nedsættes til 15% fra den 1. januar 2007 og til 10% fra den 1. januar 2009.

Den ovennævnte kapitalandel skal have været besiddet i en sammenhængende periode på et år forud for den dag, hvor det udloddede udbytte forfalder til betaling. I modsat fald skal kapitalandelen besiddes så længe, at betingelsen om et års besiddelse er opfyldt. I det sidstnævnte tilfælde godtgøres den opkrævede skat, så snart betingelsen er opfyldt.

[...]

Uanset ovenstående kan økonomi- og finansministeren bestemme med forbehold af gensidighed, at litra h) finder anvendelse på datterselskaber, der er organiseret i en anden juridisk form end dem, der er nævnt i direktiv [90/435]'s bilag, og på udbytte, som udloddes til et moderselskab, der direkte ejer en kapitalandel på mindst 10% i et datterselskab hjemmehørende i Spanien, så længe de øvrige betingelser i litra h) er opfyldt.«

8 Andre ikke-hjemmehørende selskaber, der har en kapitalandel i et hjemmehørende selskab, er undergivet skat af det udbytte, som udbetales af dette.

Den administrative procedure

9 Den 18. oktober 2005 tilstillede Kommissionen Kongeriget Spanien en åbningsskrivelse, idet den gjorde gældende, at den omhandlede spanske lovgivning kunne være uforenelig med artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, i det omfang den kræver en højere minimumskapitalandel af de ikke-hjemmehørende selskaber end den, der er fastsat for de hjemmehørende selskaber, for at kunne drage fordel af skattefritagelsen for udbytte.

10 Kongeriget Spanien svarede ved skrivelse af 3. januar 2006, idet det navnlig gjorde gældende, at det påhviler den medlemsstat, hvor hjemstedet er beliggende, at forhindre økonomisk dobbeltbeskatning, og at den omhandlede spanske lovgivning ikke øger skattebyrden for så vidt angår det udbytte, som udloddes til ikke-hjemmehørende selskaber, da der ved

vurderingen af en investerings skattebyrde skal tages hensyn til den endelige beskatning af den samlede transaktion.

11 Da Kommissionen ikke anså Kongeriget Spaniens svar for tilfredsstillende, fremsatte den den 13. juli 2006 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede medlemsstaten til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen heraf.

12 Kongeriget Spanien besvarede den begrundede udtalelse med skrivelse af 4. oktober 2006, idet det afviste, at der kunne være tale om forskelsbehandling eller en restriktion for de frie kapitalbevægelser. Kommissionen fandt ikke dette svar tilfredsstillende og anlagde derfor dette søgsmål.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

13 Kommissionen har gjort gældende, at den omhandlede spanske lovgivning er i strid med artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet den gør skattefritagelsen for udbytte, der udloddes af selskaber hjemmehørende i Spanien, betinget af en minimumsandel i det udloddende selskabs kapital, der er højere for de ikke-hjemmehørende modtagende selskaber (20%) end for de hjemmehørende modtagende selskaber (5%).

14 Kongeriget Spanien foretager en forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber i forhold til hjemmehørende selskaber. Hvis det hjemmehørende modtagende selskab har en kapitalandel på 5% i det udloddende selskab, fritages det udbytte, der udloddes til det, for skat, hvorimod fritagelsen kun finder anvendelse på et ikke-hjemmehørende modtagende selskab, hvis minimumskapitalandelen på 20% er nået.

15 Ifølge Kommissionen kan retspraksis efter dom af 8. november 2007, Amurta (sag C-379/05, Sml. I, s. 9569), hvori Domstolen udtalte, at artikel 56 EF og 58 EF for så vidt angår kapitalandele, der ikke er omfattet af direktiv 90/435, er til hinder for, at udbytte udloddet til ikke-hjemmehørende selskaber kildebeskattes, mens udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber fritages for kildeskat, fuldt ud overføres på den situation, der er genstanden for dette søgsmål, og er tilstrækkeligt grundlag for dette.

16 En sådan forskellig behandling kan desuden afholde ikke-hjemmehørende investorer fra at investere i kapitalandele i selskaber hjemmehørende i Spanien, også selv om de kunne drage fordel af fradrag i henhold til den indenlandske lov i deres hjemstat eller i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

17 Selv om Domstolen i Amurta-dommen fandt, at det ikke kan udelukkes, at en medlemsstat kan sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EF-traktaten, ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden medlemsstat, fremgår det ifølge Kommissionen af EFTA-Domstolens dom af 23. november 2004, Fokus Bank (sag E-1/04, EFTA Court Report, s. 15, præmis 37 og 38), at den stat, hvorfra indkomsten hidrører, ikke kan begrunde en forskelsbehandling, selv om den indgår en overenskomst, der giver en skattefordel i hjemstedsstaten. En medlemsstat kan ikke overføre sin forpligtelse til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, til en anden medlemsstat og overlade det til denne stat at afbøde forskelsbehandlingen.

18 Selv hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for at kunne udligne en medlemsstats ugunstige behandling, kan en sådan udligning ikke ske i det foreliggende tilfælde. De

overenskomster, som Kongeriget Spanien har indgået, sikrer ikke, at al skat betalt i denne medlemsstat tilbagebetales, navnlig på grund af fritagelsen i det modtagende selskabs hjemstedsstat, der ofte anvendes for udbytte generelt eller udbytte fra andre medlemsstater, hvilket umuliggør, at skat, der er erlagt i Spanien, kan tilbagebetales.

19 En medlemsstat kan under alle omstændigheder ikke påberåbe sig, at der foreligger en fordel, som en anden medlemsstat ensidigt har inddrømmet, med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten (jf. Amurta-dommen, præmis 78). Kongeriget Spanien kan derfor i intet tilfælde påberåbe sig den fritagelse for udbytte, der hidrører fra andre medlemsstater, som ensidigt er tildelt af Republikken Cypern, da Kongeriget Spanien ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med denne medlemsstat.

20 Kongeriget Spanien kan heller ikke gøre gældende, at det tilkommer hjemstedsstaten at fjerne en juridisk dobbeltbeskatning. Mens der skal skelnes mellem kildestatens kompetence og hjemstedsstatens kompetence, er der ingen af dem, der kan udøve denne beføjelse på en måde, der udgør forskelsbehandling.

21 Kongeriget Spanien anfægter den påståede tilsidesættelse af artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40.

22 Medlemsstaten har for det første gjort gældende, at de situationer, der er reguleret af artikel 14, stk. 1, litra h), i loven om beskatning af ikke-hjemmehørende, der finder anvendelse på udlodning af udbytte fra selskaber hjemmehørende i Spanien til selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, og af selskabsskattelovens artikel 30, stk. 2, og artikel 140, stk. 4, litra d), som finder anvendelse på udbytte udloddet mellem selskaber hjemmehørende i Spanien, ikke er sammenlignelige.

23 Selv om formålet med selskabsskattelovens artikel 30, stk. 2, sammenholdt med artikel 140, stk. 4, litra d), er at undgå indenlandsk dobbeltbeskatning med hensyn til udbytte, der udloddes til selskaber hjemmehørende i Spanien, tilkommer det nemlig ikke Kongeriget Spanien, som den stat, hvor indkomsten er frembragt, og som i henhold til generelt accepterede internationale skatteretlige regler har fortrinsret til beskatning af en sådan indkomst, at undgå international dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber. Denne opgave påhviler det udbyttmodtagende selskabs hjemstedsstat.

24 Domstolen har bl.a. i dom af 12. december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (sag C-374/04, Sml. I, s. 11673, præmis 58), og af 22. december 2008, *Truck Center* (sag C-282/07, Sml. I, s. 10767, præmis 42), fastslået sondringen mellem det udbyttmodtagende selskabs hjemstedsstats kompetence og udbyttekildestatens kompetence. Direktiv 90/435's artikel 4, stk. 1, forpligter ligeledes den medlemsstat, hvori det moderselskab, der modtager udbytte udloddet af et datterselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, har hjemsted, til at forhindre dobbeltbeskatning.

25 Kongeriget Spanien har for det andet påstået, at den omhandlede spanske lovgivning ikke medfører en ugunstig behandling af ikke-hjemmehørende selskaber, da der skal tages hensyn til den endelige beskatning af transaktionen i sin helhed. Dette afhænger imidlertid af, at der tages hensyn til den skat, der er betalt af udbyttet, i den skat, der skal betales i det modtagende selskabs hjemstedsstat, og til den mekanisme, hvorved dobbeltbeskatningen fjernes. Selv hvis den spanske lovgivning gav udbytte, der modtages af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber, den samme skattemæssige behandling, ville det ikke være en garanti for den samme endelige beskatning af udbytte. Den omhandlede spanske lovgivning fører derfor ikke i sig selv til en højere beskatning af udbytte, der betales til ikke-hjemmehørende selskaber, og behandler ikke dette på en måde, der udgør forskelsbehandling.

26 Da Kongeriget Spanien ønsker at undgå kædebeskatning af udbytte, der modtages af hjemmehørende selskaber, ved hjælp af en fritagelse, har medlemsstaten desuden også fastsat samme fordel i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som den har indgået, for så vidt angår udbytte, der modtages af ikke-hjemmehørende selskaber. Kongeriget Spanien har således indgået aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning ved hjælp af en fradragsmetode, som ved udløbet af den i den begrundede udtalelse fastsatte frist var i kraft i alle medlemsstaterne, med undtagelse af Republikken Cypern, og i alle de EFTA-stater, med hvem der udveksles oplysninger.

27 Når en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såsom den, der er indgået med Kongeriget Nederlandene, ikke gør det muligt at udligne den beskatning, som Kongeriget Spanien har foretaget, da Kongeriget Nederlandene har indført en fritagelsesordning for udbytte, skyldes dette, at disse to medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden. Ifølge Domstolens praksis kan ugunstige virkninger som følge af forskelle mellem medlemsstaters lovgivninger imidlertid ikke kritiseres af den grund i henhold til EU-retten (dom af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 20, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 43).

28 For så vidt angår Republikken Cypern, med hvem forhandlingerne om indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fremskredne, fastsætter denne medlemsstat i sin indenlandske lovgivning en generel fritagelse for udbytte fra andre medlemsstater, således at dobbeltbeskatning ikke finder sted dér.

29 For det tredje finder retspraksis efter Amurta-dommen og Fokus Bank-dommen ikke anvendelse i det foreliggende tilfælde på den af Kommissionen anførte måde.

30 For så vidt angår Amurta-dommen følger det af dennes præmis 79 og 80, at der trods en forskellig behandling ikke opstår en restriktion for de frie kapitalbevægelser i det tilfælde, hvor virkningerne af den beskatning af udbyttet, der foretages af kildestaten, udlignes af det modtagende selskabs hjemstedsstat. Mekanismerne i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Kongeriget Spanien har indgået, udligner imidlertid virkningerne af den beskatning af udbytte, som foretages i Spanien, og skal ikke kvalificeres som en aktuel eller potentiel skattefordel i andre medlemsstater.

31 Det kan heller ikke påstås, at indgåelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indebærer, at den forpligtelse til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som traktaten pålægger, overføres til den medkontraherende medlemsstat, da det er en aftale mellem to medlemsstater om fordelingen af deres respektive beskatningskompetence, som har til formål at fjerne dobbeltbeskatning. Det tilkommer imidlertid medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå dobbeltbeskatning ved bl.a. at anvende de fordelingskriterier, som følges i international beskatningspraksis.

32 For så vidt angår Fokus Bank-dommen kan den ikke fortolkes således, at kildestaten i princippet ikke kan gøre bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst gældende for at formindske dobbeltbeskatning forårsaget af denne stat, da en sådan fortolkning er i strid med Domstolens praksis, og navnlig Amurta-dommen, som Kommissionen støtter sit søgsmål på.

33 For det fjerde ville en afvisning af at tage dobbeltbeskatningsoverenskomster i betragtning skade Kongeriget Spaniens beskatningskompetence med hensyn til udbytte, der udloddes til ikke-hjemmehørende.

Domstolens bemærkninger

34 Indledningsvis bemærkes, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud, ifølge fast retspraksis skal afgøres på baggrund af forholdene i medlemsstaten, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse (jf. bl.a. dom af 4.7.2002, sag C-173/01, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6129, præmis 7, af 14.4.2005, sag C-519/03, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3067, præmis 18, og af 6.10.2009, sag C-562/07, Kommissionen mod Spanien, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 23).

35 I det foreliggende tilfælde udløb fristen to måneder efter modtagelsen af den begrundede udtalelse, som Kongeriget Spanien blev tilsendt den 13. juli 2006, og ifølge fast retspraksis kan de ændringer, der er sket efterfølgende, ikke tages i betragtning af Domstolen (jf. bl.a. dom af 14.7.2005, sag C-135/03, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 6909, præmis 31).

36 Derfor er den omstændighed, at den krævede minimumskapitalandel i det udloddende selskab i henhold til artikel 14, stk. 1, litra h), nr. 3, andet afsnit, i loven om beskatning af ikke-hjemmehørende er blevet nedsat til 15% fra den 1. januar 2007 og til 10% fra den 1. januar 2009, uden betydning i det foreliggende tilfælde.

Om tilsidesættelse af artikel 56, stk. 1, EF

37 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 36, Amurta-dommen, præmis 16, og dom af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28).

38 Det skal ligeledes bemærkes, at når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne således fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, og af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, samt Amurta-dommen, præmis 17, og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 29).

39 Som det bl.a. fremgår af tredje betragtning til direktiv 90/435, har direktivet til formål at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat, ved at der indføres en fælles beskatningsordning, og dermed at lette sammenslutning af selskaber på EU-plan (dom af 4.10.2001, sag C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, Sml. I, s. 6797, præmis 25, og af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 103, samt Amurta-dommen, præmis 18).

40 For de andele, der ikke er omfattet af direktiv 90/435, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte, om og under hvilke betingelser økonomisk dobbeltbeskatning eller kædebeskatning af udloddet udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller at mindske økonomiske dobbeltbeskatning eller kædebeskatning. Medlemsstaterne har imidlertid ikke blot på grund af denne omstændighed ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de af traktaten sikrede former for fri bevægelighed (jf. dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 54, *Amurta-dommen*, præmis 24, og dommen i sagen *Kommissionen mod Italien*, præmis 31).

41 I det foreliggende tilfælde kan hele det udbytte, der udloddes af et selskab hjemmehørende i Spanien til et andet selskab hjemmehørende i Spanien, der har haft en direkte eller indirekte kapitalandel, der er lig med eller større end 5% af kapitalen i det udloddende selskab i en sammenhængende periode på mindst et år, i henhold til selskabsskattelovens artikel 30, stk. 2, fradrages i det modtagende selskabs skattepligtige indkomst og er i øvrigt fritaget for kildeskat i henhold til selskabsskattelovens artikel 140, stk. 4, litra d). Udbytte, der udloddes af et selskab hjemmehørende i Spanien til et selskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, var i henhold til artikel 14, stk. 1, i loven om beskatning af ikke-hjemmehørende derimod kun fritaget, når det modtagende selskab havde en direkte kapitalandel i det udloddende selskab på mindst 20%.

42 Det bemærkes derfor, at den omhandlede spanske lovgivning for så vidt angår modtagende selskaber, der har en kapitalandel i det udloddende selskab på mellem 5% og 20%, behandler modtagende selskaber hjemmehørende i Spanien og modtagende selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat forskelligt, idet kun udbytte, der udbetales til de førstnævnte, er fritaget for beskatning.

43 En sådan forskellig behandling kan afholde selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, fra at foretage investeringer i Spanien og udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF.

44 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes efter traktatens bestemmelser.

45 Ifølge artikel 58, stk. 1, litra a), EF »[griber] artikel 56 [...] ikke ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted [...]«.

46 Det skal ligeledes bemærkes, at undtagelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF selv er begrænset ved artikel 58, stk. 3, EF, 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 56«.

47 Der skal således sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og forskelsbehandling, der er forbudt ifølge artikel 58, stk. 3, EF. Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at en national skattelovgivning som den her omtvistede 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 (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, *Verkooijen*, Sml. I, s. 4071, præmis 43, og af 7.9.2004, sag C-319/02, *Manninen*, Sml. I, s. 7477, præmis 29, samt *Amurta-dommen*, præmis 32, og dommen i sagen *Kommissionen mod Italien*, præmis 49).

48 Det skal derfor undersøges, om udbyttmodtagende selskaber hjemmehørende i Spanien

og udbyttmodtagende selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, befinder sig i sammenlignelige situationer i betragtning af formålet med den omtvistede nationale lovgivning.

49 Ifølge Kongeriget Spanien er formålet med den omhandlede nationale lovgivning, der finder anvendelse på selskaber hjemmehørende i Spanien, at forhindre dobbeltbeskatning. Selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat befinder sig imidlertid ikke i en sammenlignelig situation, henset til dette formål, idet det ikke påhviler Kongeriget Spanien som kildestat, men disse selskabers hjemstedsstat at forhindre dobbeltbeskatning af udbytte, der er udbetalt til disse selskaber.

50 Det bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at med hensyn til foranstaltninger, som er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af et hjemmehørende selskab, befinder de modtagende hjemmehørende aktionærer sig ikke nødvendigvis i en situation, som er sammenlignelig med situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (dom af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 34, Amurta-dommen, præmis 37, og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 51).

51 Fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig imidlertid de hjemmehørende aktionærers situation (dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 68, og i sagen *Denkavit Internationaal og Denkavit France*, præmis 35, *Amurta-dommen*, præmis 38, samt dommen i sagen *Kommissionen mod Italien*, præmis 52).

52 Det er denne stats udøvelse af sin beskatningskompetence, der uafhængigt af enhver beskatning i en anden medlemsstat i sig selv skaber risiko for kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning. I sådanne tilfælde skal den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, i medfør af de mekanismer, der er fastsat i national ret for at forhindre eller mindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, sikre, at de ikke-hjemmehørende får en behandling, der svarer til de hjemmehørendes, således at de ikke-hjemmehørende, der modtager udbytte, ikke står over for en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 56 EF (jf. dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 70, *Amurta-dommen*, præmis 39, og dommen i sagen *Kommissionen mod Italien*, præmis 53).

53 I det foreliggende tilfælde konstateres, at Kongeriget Spanien har valgt at udøve sin beskatningskompetence på udbytte, der udloddes til selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater. Ikke-hjemmehørende selskaber, der modtager dette udbytte, befinder sig derfor i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende selskaber for så vidt angår risikoen for kædebeskatning af udbytte udloddet af hjemmehørende selskaber. Følgelig kan ikke-hjemmehørende modtagende selskaber ikke behandles anderledes end hjemmehørende modtagende selskaber.

54 Med hensyn hertil er Kongeriget Spaniens henvisning til *Truck Center-dommen* uden betydning. Den forskellige behandling, der var indført ved den lovgivning, der var tvist om i hovedsagen i den sag, der gav anledning til denne dom, af kapitalindkomstmodtagende selskaber bestod i anvendelse af forskellige beskatningsteknikker på grundlag af, om selskaberne var etableret i Belgien eller i en anden medlemsstat (jf. *Truck Center-dommen*, præmis 41). I henhold til den omhandlede lovgivning i den foreliggende sag beskattes udbytte, der udbetales til selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, hvorimod udbytte, der udbetales til selskaber

hjemmehørende i Spanien, fritages.

55 Kongeriget Spanien har desuden gjort gældende, at den omhandlede spanske lovgivning ikke medfører en ugunstig behandling af selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, da behandlingen af modtaget udbytte i den medlemsstat, hvor det modtagende selskab har hjemsted, skal tages i betragtning. For det første kan den muligvis større skattebyrde for udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber, ikke tilskrives Kongeriget Spanien alene, men følger af, at Kongeriget Spanien og den medlemsstat, hvor det modtagende selskab har hjemsted, udøver beskatningskompetence sideløbende med hinanden. For det andet gør den fradragsmetode, der er fastsat i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Kongeriget Spanien har indgået, det muligt at forhindre kædebeskatning på tilsvarende måde som den fritagelse, der finder anvendelse på udbytte, der udloddes til selskaber hjemmehørende i Spanien.

56 For så vidt angår det første punkt har Domstolen allerede fastslået, at ugunstige virkninger, som kan følge af, at 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 (jf. i denne retning Kerckhaert og Morresdommen, præmis 19, 20 og 24, samt dom af 20.5.2008, sag C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Sml. I, s. 3747, præmis 41, 42 og 47, og af 16.7.2009, sag C-128/08, Damseaux, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 27).

57 I den foreliggende sag følger den ugunstige behandling af udbytte, der udloddes til modtagende selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, således som det blev fastslået i denne doms præmis 53, imidlertid alene af Kongeriget Spaniens udøvelse af sin beskatningskompetence og kan derfor tilskrives denne medlemsstat.

58 For så vidt angår det andet punkt har Domstolen ganske vist fastslået, at det ikke kan udelukkes, at en medlemsstat kan sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden medlemsstat (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 71, Amurta-dommen, præmis 79, og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 36).

59 Med henblik herpå er det dog nødvendigt, at anvendelsen af en sådan overenskomst gør det muligt at udjævne virkningerne af den forskellige behandling, som den nationale lovgivning medfører. Domstolen har således fastslået, at den forskellige behandling af udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, og udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber kun forsvinder i tilfælde af, at den kildeskat, der anvendes i henhold til den nationale lovgivning, kan fradrages i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat, med et beløb af en størrelse, der svarer til den forskellige behandling, der hidrører fra den nationale lovgivning (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 37).

60 Den fradragsmetode, som Kongeriget Spanien gør brug af, skal derfor for at nå målet om udligning gøre det muligt at fradrage den udbytteskat, som medlemsstaten opkræver, fuldt ud i den skat, der skal betales i det modtagende selskabs hjemstedsstat, således at hvis den endelige beskatning af udbytte modtaget af dette selskab er mere byrdefuld end af udbytte, der udbetales til selskaber hjemmehørende i Spanien, kan denne større skattebyrde ikke længere tilskrives Kongeriget Spanien, men det modtagende selskabs hjemstedsstat, der har udøvet sin beskatningskompetence.

61 I det foreliggende tilfælde fastsætter de fleste af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Kongeriget Spanien har indgået, imidlertid, at det beløb, der kan fradrages eller modregnes for den skat, der er indeholdt i Spanien, ikke kan overstige den del af skatten i den medlemsstat, hvor det modtagende selskab har sit hjemsted, beregnet før fradraget, der svarer til den

skattepligtige indkomst i Spanien.

62 Den forskellige behandling kan derfor kun udlignes, når udbyttet fra Spanien er tilstrækkeligt beskattet i den anden medlemsstat. Hvis udbyttet imidlertid ikke beskattes eller ikke beskattes i tilstrækkeligt omfang, kan den skat, som indeholdes i Spanien, eller en del af den, ikke fradrages. I dette tilfælde kan den forskellige behandling, som følger af den nationale lovgivning, ikke udlignes ved anvendelse af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 38).

63 Denne konstatering gælder, selv hvor de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået af Kongeriget Spanien, ikke fastsætter nogen begrænsning af fradraget til den del af skatten i den medlemsstat, hvor det modtagende selskab har sit hjemsted, beregnet før fradraget, der svarer til den skattepligtige indkomst i Spanien, men bestemmer, at den i Spanien opkrævede skat fradrages i den skat, der vedrører denne indkomst i hjemstedsstaten. Hvis udbyttet ikke beskattes eller ikke beskattes i tilstrækkeligt omfang, kan den skat, som indeholdes i Spanien, eller en del af den, således ikke fradrages.

64 Spørgsmålet om, hvorvidt og på hvilket niveau indkomst fra Spanien skal beskattes i en anden medlemsstat, afgøres ikke af Kongeriget Spanien, men afhænger af de nærmere beskatningsregler, der er fastsat af den anden medlemsstat. Kongeriget Spanien kan derfor ikke med rette gøre gældende, at fradrag for den skat, der indeholdes i Spanien, i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat, i henhold til bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomster i alle tilfælde gør det muligt at udligne den forskellige behandling, som følger af den nationale lovgivning (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 39).

65 Kongeriget Spanien har desuden anført, at det endnu ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Republikken Cypern, men at denne medlemsstat i sin indenlandske lovgivning fastsætter en generel fritagelse for udbytte fra andre medlemsstater, således at dobbeltbeskatning ikke finder sted dér.

66 For det første kan en medlemsstat ikke påberåbe sig, at der foreligger en fordel, som en anden medlemsstat ensidigt har indrømmet, med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten (Amurta-dommen, præmis 78). For det andet kan en fritagelse, såsom den, Republikken Cypern tildeler, under alle omstændigheder ikke udligne den dobbeltbeskatning, der følger af Kongeriget Spaniens udøvelse af sin beskatningskompetence.

67 I lyset af de ovenfor anførte betragtninger bemærkes, dels at den forskellige behandling, som Kongeriget Spanien giver udbytte, der udbetales til selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, i forhold til udbytte, der udbetales til selskaber hjemmehørende i Spanien, ikke kan begrundes med, at disse selskaber befinder sig i forskellige situationer, dels at de ulemper, der følger af denne forskellige behandling for selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater, ikke udlignes ved de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Kongeriget Spanien har indgået.

68 Kongeriget Spanien har ikke påberåbt sig noget tvingende alment hensyn, der kan begrunde den restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er fastslået, og klagepunktet vedrørende tilsidesættelse af artikel 56, stk. 1, EF findes derfor begrundet.

69 Det følger af det foregående, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, idet det gør skattefritagelsen for udbytte, der udloddes af selskaber hjemmehørende i Spanien, betinget af en minimumsandel i det udloddende selskabs kapital, der er højere for modtagende selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat end for modtagende selskaber hjemmehørende i Spanien.

Om tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 40

70 Indledningsvis bemærkes, at Domstolen af egen drift kan prøve, om de i artikel 226 EF fastsatte betingelser for at anlægge et traktatbrudssøgsmål er opfyldt (dom af 31.3.1992, sag C-362/90, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 2353, præmis 8, af 15.1.2002, sag C-439/99, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 305, præmis 8, af 4.5.2006, sag C-98/04, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4003, præmis 16, og af 26.4.2007, sag C-195/04, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 3351, præmis 21).

71 Stævningen skal i henhold til artikel 21 i statutten for Domstolen og artikel 38, stk. 1, litra c), i Domstolens procesreglement samt retspraksis herom indeholde søgsmålets genstand og en kort fremstilling af søgsmålsgrundene. Det påhviler derfor Kommissionen i ethvert søgsmål i medfør af artikel 226 EF præcist at angive de klagepunkter, som Domstolen skal tage stilling til, og i alt fald kort at angive de retlige og faktiske forhold, som klagepunkterne støttes på (jf. dom af 10.12.2009, sag C-390/07, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 339).

72 I det foreliggende tilfælde, hvor Kommissionen har påstået, at Kongeriget Spanien har tilsidesat EØS-aftalens artikel 40, har Kommissionen begrænset sig til at henvise til den forskellige behandling, der følger af artikel 14, stk. 1, i loven om beskatning af ikke-hjemmehørende sammenlignet med behandlingen af udbytte, der udbetales til selskaber hjemmehørende i Spanien.

73 Det konstateres, at denne bestemmelse, således som det også fremgår af selve ordlyden af artikel 14, stk. 1, i loven om beskatning af ikke-hjemmehørende, kun finder anvendelse på udbytte, der udloddes til selskaber, som er etableret i andre medlemsstater.

74 Da Kommissionen ikke har givet nogen oplysninger om den retlige ordning for udbytte, der udloddes til selskaber, der er etableret i EFTA-staterne, har Domstolen ikke tilstrækkeligt grundlag for nøjagtigt at forstå omfanget af Kongeriget Spaniens påståede tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 40 og for således at efterprøve, om det af Kommissionen påståede traktatbrud foreligger.

75 Klagepunktet vedrørende tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 40 bør derfor afvises.

Sagens omkostninger

76 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Ifølge artikel 69, stk. 3, i samme reglement kan Domstolen fordele sagens omkostninger eller bestemme, at hver part skal bære sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, eller hvor der foreligger ganske særlige grunde. Da Kommissionen kun delvist har fået medhold i sine påstande, bør hver part bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) **Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, idet det gør skattefritagelsen for udbytte, der udloddes af selskaber hjemmehørende i Spanien, betinget af en minimumsandel i det udloddende selskabs kapital, der er højere for modtagende selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat end for de modtagende selskaber hjemmehørende i Spanien.**

2) **I øvrigt frifindes Kongeriget Spanien.**

3) **Europa-Kommissionen og Kongeriget Spanien bærer hver deres egne omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: spansk.