

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 13 november 2012 (\*)

”Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF – Lämnan­de av utdelning – Inkomst­skatt för juridiska personer – Mål C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation – Förklaring av dom – Undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning – Undantagandemetoden och avräkningsmetoden likvärdiga – Begreppen ’skattesats’ och ’olika beskattningsnivåer’ – Utdelning från tredjeland”

I mål C-35/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket) genom beslut av den 20 december 2010, som inkom till domstolen den 21 januari 2011, i målet

### **Test Claimants in the FII Group Litigation**

mot

**Commissioners of Inland Revenue,**

**The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, vice ordföranden K. Lenaerts (referent),  
avdelningsordförandena A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas, samt domarna U. Lõhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 februari 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Test Claimants in the FII Group Litigation, genom G. Aaronson, QC och P. Farmer, barrister,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski, i egenskap av ombud, biträdd av K. Bacon, barrister,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Irland, genom D. O’Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av A. Collins, SC, och N. McNicholas, BL,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och N. Rouam, båda i egenskap av ombud,

- Nederländernas regering, genom C. Wissels och B. Koopman, båda i egenskap av ombud,
  - Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 19 juli 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
- följande

## **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål avseende tillämpningen av domen av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (REG 2006, s. I-11753), för att olika punkter i den domen ska klargöras.

### **Tillämpliga bestämmelser i Förenade kungariket**

- 3 Enligt gällande skattelagstiftning i Förenade kungariket är vinster, som redovisas under räkenskapsåret i bolag med hemvist i den medlemsstaten och i bolag som saknar hemvist i denna stat men som via en filial eller en agentur bedriver kommersiell verksamhet där, skattepliktiga till inkomstskatt för juridiska personer.
- 4 Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland tillämpar sedan år 1973 ett skattesystem med så kallat "partiellt tillgodohavande", vilket innebär att aktieägarna i ett bolag med hemvist i landet vid utdelning från bolaget gottskrivs en del av den inkomstskatt för juridiska personer som bolaget betalat. Syftet härmed är att ekonomisk dubbelbeskattning ska undvikas. Intill den 6 april 1999 byggde detta system dels på att det utdelande bolaget förskotterade inkomstskatten för juridiska personer, dels på ett skattetillgodohavande för de aktieägare som erhållit utdelning. Dessutom var utdelningar till bolag med hemvist i Förenade kungariket från ett annat bolag med hemvist i den staten undantagna från inkomstskatt för juridiska personer.

#### *Förskottsbetalningen av inkomstskatten för juridiska personer*

- 5 Enligt section 14 i 1988 års lag om inkomstskatt och skatt på inkomst för juridiska personer (*Income and Corporation Taxes Act 1988*) (nedan kallad ICTA), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, är ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som lämnar utdelning till sina aktieägare skyldigt att erlägga förskottsskatt på inkomst för juridiska personer (*advance corporation tax*) (nedan kallad ACT). Förskottsskatten beräknas på beloppet eller värdet av den lämnade utdelningen.
- 6 Ett bolag har rätt att till en viss gräns avräkna ACT som erlagts för en utdelning som lämnats under ett givet räkenskapsår från det belopp som bolaget har att erlägga i form av inkomstskatt för juridiska personer (*mainstream corporation tax*) för det räkenskapsåret. Om den inkomstskatt för juridiska personer som ett bolag har att erlägga inte förslår till avräkning av all ACT, får den överskjutande ACT-delen överföras på antingen ett tidigare eller senare räkenskapsår eller på bolagets dotterbolag som i sin tur får avräkna ACT-beloppet från den inkomstskatt för juridiska personer som de själva har att erlägga. Överföring av överskjutande ACT på dotterbolag förutsätter att dessa har hemvist i Förenade kungariket.

7 En koncern med säte i Förenade kungariket kan också välja att koncernbeskattas, vilket ger de bolag som ingår i koncernen möjlighet att skjuta upp betalningen av ACT till dess att moderbolaget i koncernen väljer att lämna utdelning.

*Situationen för aktieägare med hemvist i landet vilka tar emot utdelning från bolag med hemvist i landet*

8 Med tillämpning av section 208 ICTA ska ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som erhåller utdelning från ett annat bolag med hemvist i den medlemsstaten inte erlagga inkomstskatt för juridiska personer på denna utdelning.

9 Enligt section 231.1 ICTA ger dessutom all ACT-pliktig utdelning som ett bolag med hemvist i landet lämnar till ett annat bolag med hemvist i landet rätt till ett skattetillgodohavande för det senare bolaget motsvarande den del av ACT-beloppet som förstnämnda bolag har erlagt.

10 Enligt section 238.1 ICTA utgör erhållen utdelning och skattetillgodohavandet tillsammans den "skattefria investeringsinkomsten" (franked investment income eller FII) för det utdelningsmottagande bolaget.

11 Ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som från ett annat bolag med hemvist där erhållit utdelning som medfört rätt till skattetillgodohavande kan överta det ACT-belopp som sistnämnda bolag har erlagt och dra av detta från det ACT-belopp som det självt har att erlagga när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare, och bolaget betalar därmed endast ACT på överskjutande del.

*Situationen för aktieägare med hemvist i landet vilka erhåller utdelning från bolag utan hemvist i landet*

12 När ett bolag med hemvist i Förenade kungariket erhåller utdelning från ett bolag utan hemvist i landet ska förstnämnda bolag erlagga inkomstskatt för juridiska personer på denna utdelning.

13 I ett sådant fall har det utdelningsmottagande bolaget inte rätt till något skattetillgodohavande och den utdelning som erhålls utgör inte någon skattefri investeringsinkomst. Enligt sections 788 och 790 ICTA gäller däremot att nämnda bolag har rätt till en skattelättnad för den skatt som det utdelande bolaget har erlagt i sin hemviststat. Denna skattelättnad medges antingen enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket eller enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Förenade kungariket ingått med denna andra stat.

14 Den nationella lagstiftningen medger sålunda att källskatt som innehållits på utdelning från ett bolag utan hemvist i landet till ett bolag med hemvist i landet får räknas av från den inkomstskatt för juridiska personer som sistnämnda bolag har att erlagga. Om det bolaget direkt eller indirekt kontrollerar ett bolag som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget, eller om bolaget är dotterbolag till ett sådant bolag, uppgår skattelättnaden till ett belopp motsvarande den underliggande utländska inkomstskatt för juridiska personer som har erlagts på den vinst ur vilken utdelningen har lämnats. Denna i utlandet erlagda skatt får vara föremål för skattelättnad endast upp till det belopp som ska erläggas i Förenade kungariket såsom inkomstskatt för juridiska personer på den berörda inkomsten.

15 Motsvarande bestämmelser gäller enligt de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Förenade kungariket har ingått.

16 Om ett bolag med hemvist i landet självt lämnar utdelning till sina egna aktieägare är det

skyldigt att erlägga ACT.

17 När det gäller möjligheten att avräkna ACT som erlagts på en sådan utdelning från det belopp som bolaget med hemvist i landet har att erlägga i inkomstskatt för juridiska personer, kan den omständigheten att ett sådant bolag erhåller utdelning från ett bolag utan hemvist i landet leda till överskjutande ACT, bland annat när utdelning från ett bolag utan hemvist i landet, i likhet med vad som redovisas i punkt 13 i förevarande dom, inte medför något skattetillgodohavande som får dras av från den ACT som bolaget med hemvist i landet ska erlägga när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare.

#### *Ordningen för utdelning av utländsk inkomst*

18 Från och med den 1 juli 1994 kan ett bolag med hemvist i landet som erhåller utdelning från ett bolag utan hemvist i landet besluta att utdelning som det lämnar till sina egna aktieägare ska anses utgöra "utdelning av utländsk inkomst" (foreign income dividend) (nedan kallad FID), på vilken ACT ska erläggas. I den mån FID uppgår till samma belopp som erhållna utländska utdelningar får bolaget emellertid begära återbetalning av den ACT som erlagts för mycket.

19 Medan ACT ska erläggas inom fjorton dagar efter det kvartal under vilket utdelningen lämnats, kan överskjutande ACT återbetalas först när skyldigheten att betala inkomstskatt för juridiska personer inträder för bolaget med hemvist i landet, det vill säga nio månader efter utgången av räkenskapsåret.

20 ACT-systemet inklusive FID-systemet har avskaffats för utdelningar som lämnas från och med den 6 april 1999.

#### **Bakgrund till tvisten och tolkningsfrågorna**

21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har ställt sina frågor för det första för att domstolen ska förklara punkt 56 och punkt 1 i domslutet i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Den har erinrat om att domstolen i punkterna 48–53, 57 och 60 i den domen slog fast att tillämpningen i nationell lagstiftning av ett system med undantagande från skatt för inhemska utdelningar och ett system med avräkning för utländska utdelningar inte strider mot artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF, så länge den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och så länge skattetillgodohavandet åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets hemviststat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat.

22 I likhet med vad som framgår av punkt 54 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* hade sökandena i de nationella målen påpekat för domstolen att "utdelningar som lämnas inom landet undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt för det utdelningsmottagande bolaget enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket, oberoende av vilken skatt som det utdelande bolaget har erlagt, alltså även när sistnämnda bolag till följd av skattelättnader som det åtnjuter inte betalar någon skatt eller erlägger en bolagsskatt som är lägre än den nominella skattesats som tillämpas i Förenade kungariket". Domstolen konstaterade i det avseendet i punkterna 55 och 56 i nämnda dom, att

"55. Detta har inte ifrågasatts av Förenade kungarikets regering som dock har hävdatt att tillämpningen av olika beskattningsnivåer för utdelande och utdelningsmottagande bolag endast förekommer i fall som närmast har undantagskaraktär och som inte är för handen i målen vid den nationella domstolen.

56. Det ankommer i detta avseende på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den skattesats som tillämpas är identisk och huruvida de olika beskattningsnivåerna endast förekommer i vissa fall och då på grund av en ändring i beskattningsunderlaget till följd av vissa exceptionella skattelättnader.”

23 Till följd av domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, inkom klagandena i det nationella målet med sakkunnigutlåtanden till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, för att bevisa att den faktiska nivån på skatten på vinsterna i bolag med hemvist i landet var lägre än den nominella skattesatsen i det övervägande antalet fall och att denna situation alltså inte kunde anses som ett undantag.

24 Motparterna i det nationella målet bestridde inte klagandenas bevisning avseende den faktiska beskattningsnivån av bolag med hemvist i landet, utan ansåg snarare att den prövning som enligt punkt 56 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* åvilar den nationella domstolen inte alls avsåg den faktiska beskattningsnivån. Med hänsyn till att Förenade kungariket i sitt skriftliga yttrande till domstolen hade nämnt den lättnad som föreskrivs i den nationella lagstiftningen till förmån för småföretag, hävdade motparterna att den hänskjutande domstolen enbart skulle pröva huruvida det endast i undantagsfall förelåg en skillnad mellan å ena sidan de nominella skattesatser som tillämpades för utdelande bolag med hemvist i landet och, å andra sidan, de nominella skattesatser som tillämpades för utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet.

25 Enligt den hänskjutande domstolen har den i uppgift att kontrollera den faktiska nivån på skatten på vinst som bolag med hemvist i landet delar ut, men den anser ändå att denna fråga ska hänskjutas till domstolen.

26 För det andra önskar den hänskjutande domstolen klargöranden beträffande punkterna 2 och 4 i domslutet i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Den har frågat om dessa punkter endast är tillämpliga när ett bolag med hemvist i Förenade kungariket direkt erhåller utdelning från ett dotterbolag utan hemvist i landet som erlagt inkomstskatt för juridiska personer på den vinst ur vilken utdelning lämnats i dess hemviststat, eller om de även gäller när dotterbolaget utan hemvist i landet inte självt erlagt någon skatt – eller en mycket låg sådan – och utdelningen har lämnats ur vinster som omfattar utdelning som ett dotterdotterbolag med hemvist i en medlemsstat lämnat ur vinst på vilken det har erlagt inkomstskatt för juridiska personer i den staten.

27 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende förklarat att dotterbolaget utan hemvist i landet mycket ofta helt undgår skatt i sin hemviststat på de vinster som det använder för utdelning till sitt moderbolag med hemvist i landet. Detta beror huvudsakligen på att internationella koncerner i stor omfattning använder sig av mellanliggande holdingbolag som betalar mycket låg skatt eller inte betalar någon skatt alls på sina vinster. De stater i vilka dessa holdingbolag har hemvist medger ofta en lättnad, i syfte att undvika dubbelbeskattning, för den skatt som erlagts på den utdelade vinsten.

28 För det tredje önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida punkt 2 i domslutet i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* endast gäller det fallet att det bolag med hemvist i landet som tar emot utdelning från ett bolag utan hemvist i landet själv betalade ACT, eller om nämnda punkt i den domen även gäller för det fallet att nämnda bolag med hemvist i landet hade valt att beskattas enligt systemet med koncernbeskattning. I ett sådant system betalas ACT av ett bolag med hemvist i landet som befinner sig högre upp i koncernstrukturen. Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida det i sistnämnda fall, vilket domstolen uteslöt i punkt 10 i domen i det ovannämnda målet *Test*

Claimants in the FII Group Litigation, ska fastställas ett åsidosättande av unionsrätten och att det därmed i enlighet med de principer som domstolen uttalade i sin dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389), föreligger en rätt till återbetalning till förmån för det bolag högre upp i koncernstrukturen som faktiskt betalat nämnda ACT.

29 Enligt motparterna i det nationella målet debiterades emellertid den ACT som bolaget betalade i det aktuella fallet i behörig ordning, varför de förluster som detta bolag har redovisat endast kan ligga till grund för en skadeståndstalan, om de villkor som domstolen uppställde i sin dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029), är uppfyllda.

30 För det fjärde har den hänskjutande domstolen erinrat om att den fjärde tolkningsfråga som ställdes i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, enbart avsåg utdelning som uppbars från bolag med hemvist i andra medlemsstater. När målet åter var föremål för prövning vid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hävdade emellertid klagandena att den i Förenade kungariket gällande ordningen, med hänsyn till utvecklingen av domstolens praxis, även kommit att strida mot artikel 63 FEUF, eftersom den var tillämplig på utdelning som dotterbolag med hemvist i tredjeland erhållit. Enligt sökandena är artikel 63 FEUF tillämplig, eftersom Förenade kungarikets lagstiftning tillämpas oavsett omfattningen av den berörda personens innehav i det utdelande bolaget med hemvist i tredjeland.

31 Enligt motparterna är dock artikel 63 FEUF inte tillämplig när bolaget med hemvist i en medlemsstat utövar ett bestämmande inflytande över de beslut som fattas av ett bolag med hemvist i tredjeland och över dess verksamhet. Enligt den hänskjutande domstolen har den av klagandena i det nationella målet företrädde uppfattningen stöd i dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531), och av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome (REG 2009, s. I-8591).

32 För det femte söker den hänskjutande domstolen klargöranden beträffande punkt 3 i domslutet i domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, vilken avser den i punkt 6 i förevarande dom nämnda lagstiftningen om ACT. Denna lagstiftning ger ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket rätt att överföra överskjutande ACT till sina dotterbolag med hemvist i landet så att nämnda ACT kan avräknas från det belopp som dessa dotterbolag hade att erlagga i inkomstskatt för juridiska personer. Klagandena i målet vid den nationella domstolen hade hävdad att denna lagstiftning stred mot artikel 49 FEUF, eftersom denna möjlighet förbehölls dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket. De ansåg att Förenade kungariket, genom att välja att tillämpa dessa regler, var skyldigt att föreskriva någon form av motsvarande lättnad, exempelvis en återbetalning av ACT som kunde kvittas mot den inkomstskatt för juridiska personer som dotterbolag med hemvist i Europeiska unionen erlagt.

33 I punkt 115 i domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation inledde domstolen prövningen av denna fråga med att påpeka att "... diskussionen vid domstolen [har begränsats] till det faktum att det är omöjligt för ett [bolag med hemvist i landet] att överföra en överskjutande ACT till [dotterbolag utan hemvist i landet] för att dessa skall kunna kvitta denna mot den bolagsskatt, som de har att erlagga i Förenade kungariket för verksamhet som bedrivs i den medlemsstaten".

34 Det svar som gavs i punkt 139 och i punkt 3 i domslutet i nämnda dom avser alltså inte det fallet att bolaget utan hemvist i landet endast var skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i sin hemvistmedlemsstat. Den hänskjutande domstolen önskar således få klarhet i huruvida svaret i punkt 3 i domslutet i domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII

Group Litigation blir ett annat, om de dotterbolag som saknar hemvist i landet, till vilka någon överskjutande ACT inte kunnat överföras, inte beskattas i moderbolagets medlemsstat.

35 Mot denna bakgrund beslutade High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Avser hänvisningarna till ’skattesats’ och ’de olika beskattningsnivåerna’ i punkt 56 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*

a) enbart lagstadgade eller nominella skattesatser, eller

b) den effektiva skattesats enligt vilken skatten erlagts samt lagstadgade eller nominella skattesatser, eller

c) har de någon annan betydelse, och i så fall vilken?

2) Har det någon betydelse för domstolens svar på frågorna 2 och 4 i [i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*], om

a) utländsk inkomstskatt för juridiska personer inte (eller endast delvis) betalas av bolag som saknar hemvist i landet som lämnar utdelning till bolag med hemvist i landet, utan utdelningen lämnas ur vinst som innefattar utdelning vilken lämnats av bolagets direkta eller indirekta dotterbolag med hemvist i en medlemsstat och vilken lämnats ur vinster som redan beskattats i denna stat, och/eller

b) [ACT] inte betalas av bolaget med hemvist i landet – vilket erhåller utdelning från ett bolag som saknar hemvist i landet – utan betalas av dess direkta eller indirekta moderbolag som har hemvist i landet när detta erhåller vinstutdelning från det mottagande bolaget, en vinstutdelning som direkt eller indirekt innefattar utdelningen?

3. Under de förutsättningar som anges i fråga 2b ovan, har det bolag som betalar ACT något anspråk på återbetalning av belopp som påförts utan grund ([domen i det ovannämnda målet] *San Giorgio*) eller endast ett anspråk på skadestånd ([domen i det ovannämnda målet] *Brasserie du Pêcheur* och *Factortame*)?

4. För det fall den aktuella nationella lagstiftningen inte enbart är tillämplig på sådana situationer där moderbolaget har ett bestämmande inflytande över det bolag som lämnar utdelningen, kan ett bolag med hemvist i landet stödja sig på artikel 63 FEUF med avseende på utdelning som erhållits från ett dotterbolag som bolaget har ett bestämmande inflytande över och som har hemvist i tredjeland?

5. Äger domstolens svar på tolkningsfråga 3 i [domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*] även tillämpning om dotterbolagen utan hemvist i landet, till vilka ingen överföring kunnat ske, inte beskattas i den medlemsstat där moderbolaget har hemvist?”

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### *Den första frågan*

36 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken undantagandemetoden ska tillämpas på utdelning från inhemsk källa och avräkningsmetoden ska tillämpas på utdelning från utländsk källa, när nivån på den effektiva beskattningen av bolagens vinster i den medlemsstaten generellt är lägre än den nominella

skattesatsen.

37 Domstolen erinrar om att situationen för ett aktieägande bolag som erhåller utdelning från utlandet är jämförbar – med avseende på en sådan skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som införts i syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelade vinster – med situationen för ett aktieägande bolag som erhåller inhemsk utdelning, i den mån som de vinster som realiserats i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattning (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62, och dom av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, REU 2011, s. I-305, punkt 59).

38 Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF innebär under dessa förhållanden att en medlemsstat som tillämpar ett system för undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning när det gäller utdelning till personer med hemvist i landet från bolag med hemvist i landet är skyldig att tillämpa en likvärdig behandling för utdelningar till personer med hemvist i landet från bolag utan hemvist i landet (se domarna i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72, och i de ovannämnda förenade målen *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 60).

39 Domstolen har vidare slagit fast att en medlemsstat i princip har rätt att undvika kedjebeskattning av utdelning till ett bolag med hemvist i landet genom metoden med undantagande från skatt på denna utdelning när den lämnas av ett bolag med hemvist i landet, och metoden med avräkning när utdelningen lämnas av ett bolag utan hemvist i landet. Dessa två metoder är nämligen likvärdiga, dock under förutsättning att skattesatsen på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och att skattetillgodohavandet åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat, dock högst med det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat (se domarna i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 48 och 57, och i de ovannämnda förenade målen *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 86, och dom av den 15 september 2011 i mål C-310/09, *Accor*, REU 2011, s. I-8115, punkt 88, samt beslut av den 23 april 2008 i mål C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, REG 2008, s. I-2875, punkt 39).

40 Eftersom unionsrätten inte på nuvarande stadium innehåller några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom unionen (dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, *Kerckhaert och Morres*, REG 2006, s. I-10967, punkt 22, och av den 8 december 2011 i mål C-157/10, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, REU 2011, s. I-13023, punkt 31 och där angiven rättspraxis), får varje medlemsstat själv utforma sitt system för beskattning av vinstutdelningar, dock under förutsättning att det ifrågavarande systemet inte medför någon diskriminering som är förbjuden enligt EUF-fördraget. En skyldighet för den medlemsstat där det bolag som tar emot utdelningen har sitt hemvist, att från inkomstskatt för juridiska personer undanta utdelning från utlandet, skulle inverka på den aktuella statens behörighet att, med iakttagande av principen om icke-diskriminering, beskatta de sålunda utdelade vinsterna enligt den skattesats som föreskrivs i dess egen lagstiftning.

41 Som framgår av punkt 54 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, har klagandena i det nationella målet bestritt att undantagandemetoden och avräkningsmetoden är likvärdiga och gjort gällande att, enligt den i Förenade kungariket gällande lagstiftningen, inhemsk utdelning ska undantas från inkomstskatt för juridiska personer hos det mottagande bolaget, oberoende av den skatt som erlagts av det utdelande bolaget, det vill säga även när det mottagande bolaget på grund av de lättnader som det åtnjuter inte har någon skatt att betala eller betalar en inkomstskatt för juridiska personer som är lägre än den nominella



skattesats som tillämpas i Förenade kungariket.

42 Domstolen uppmanade i punkt 56 i sin dom i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den skattesats som tillämpas verkligen är identisk och huruvida de olika beskattningsnivåerna endast förekommer i vissa fall och då på grund av en ändring i beskattningsunderlaget till följd av vissa exceptionella skattelättnader.

43 Det ska nämligen antagas att skattesatsen för utländska utdelningar kommer att vara högre än den skattesats som tillämpas på inhemsk utdelning i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i punkt 39 i förevarande dom och, följaktligen, att likvärdigheten av undantagande- och avräkningsmetoderna kan komma att äventyras under följande omständigheter.

44 För det första gäller att om ett utdelande bolag med hemvist i landet är föremål för en nominell skattesats som är lägre än den nominella skattesats som gäller för det bolag med hemvist i landet som tar emot nämnda utdelning, medför undantagandet från skatt på inhemsk utdelning för sistnämnda bolag en lägre beskattning av utdelad vinst än den som följer av en tillämpning av avräkningsmetoden på utländsk utdelning som nämnda bolag med hemvist i landet tar emot, denna gång dock från ett bolag utan hemvist i landet vilket också är föremål för en låg beskattning av dess vinst, bland annat på grund av en lägre nominell skattesats.

45 Tillämpningen av undantagandemetoden leder nämligen till att inhemska vinster som delas ut beskattas enligt den lägre nominella skattesats som är tillämplig på det utdelande bolaget, medan tillämpningen av avräkningsmetoden på utländsk utdelning leder till en beskattning av utdelad vinst enligt den högre nominella skattesats som är tillämplig på det utdelningsmottagande bolaget.

46 För det andra upphör undantagandet från skatt på utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i landet och tillämpningen av en avräkningsmetod på utdelning som lämnas av ett bolag utan hemvist i landet – vilken, i likhet med den metod som föreskrivs i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, beaktar den effektiva nivån på beskattningen av vinsterna i ursprungsstaten – att vara likvärdiga, även när vinsterna i det utdelande bolaget med hemvist i landet är föremål för en effektiv beskattningsnivå i hemvistmedlemsstaten som är lägre än den nominella skattesats som tillämpas där.

47 Undantagandet från skatt på inhemsk utdelning leder nämligen inte till någon beskattning för ett utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet oberoende av nivån på den effektiva beskattningen av de vinster ur vilka utdelningen lämnats. Tillämpningen av avräkningsmetoden på utdelning från utlandet leder däremot till en extra skattebörda för utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet om nivån på den effektiva beskattningen av vinsten i det utdelande bolaget inte uppgår till den nominella skattesats som gäller för vinsten i det utdelningsmottagande bolaget med hemvist i landet.

48 I motsats till undantagandemetoden medger alltså inte avräkningsmetoden att den förmån i form av sänkningar av inkomstskatten för juridiska personer som i ett tidigare led i företagskoncernen beviljas det utdelande bolaget överförs till det aktieägende bolaget.

49 Den prövning som domstolen i punkt 56 i den ovannämnda domen i målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* uppdrog åt den hänskjutande domstolen avser under dessa förhållanden såväl de tillämpliga nominella skattesatserna som de effektiva beskattningsnivåerna. Den "skattesats" som det talas om i nämnda artikel 56 avser nämligen den nominella skattesatsen medan "de olika beskattningsnivåerna ... på grund av en ändring i beskattningsunderlaget" avser de effektiva beskattningsnivåerna. Det är bland annat på grund av de lättnader som minskar

beskattningsunderlaget som den effektiva beskattningsnivån kan vara lägre än den nominella skattesatsen.

50 Vad beträffar en eventuell skillnad mellan den nominella skattesatsen och den effektiva beskattningsnivå som gäller för det utdelande bolaget med hemvist i landet framgår det visserligen av punkt 56 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* att undantagandemetoden och avräkningsmetoden inte helt upphör att vara likvärdiga redan av att det existerar exceptionella fall där inhemsk utdelning undantas, trots att den vinst ur vilken utdelning lämnats inte i sin helhet varit föremål för en effektiv beskattningsnivå som motsvarar den nominella skattesatsen. Domstolen har dock preciserat att det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra om skillnaden mellan den effektiva beskattningsnivån och den nominella skattesatsen är av undantagskaraktär eller ej.

51 Av den hänskjutande domstolens beslut framgår att den gjort den prövning som den i punkt 56 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* uppmanades av domstolen att göra. Den konstaterade därvid att samma nominella skattesats är tillämplig i det nationella målet såväl på vinster i det utdelande bolaget med hemvist i landet som på det utdelningsmottagande bolaget. Av den hänskjutande domstolens beslut framgår däremot att den omständighet som anges i punkt 46 i förevarande dom föreligger och att denna inte är exceptionell. Enligt den hänskjutande domstolen är nämligen den effektiva beskattningsnivån i Förenade kungariket för vinster i bolag med hemvist i landet lägre även den nominella skattesatsen i flertalet fall.

52 Härav följer att tillämpningen av avräkningsmetoden på utländsk utdelning, sådan den föreskrivs i den i det nationella målet aktuella lagstiftningen, inte säkerställer en skattemässig behandling som är likvärdig den som följer av en tillämpning av undantagandemetoden på inhemsk utdelning.

53 Eftersom situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utländsk utdelning, när det gäller en sådan skattebestämmelse som den i det nationella målet, vilken är avsedd att förhindra ekonomisk dubbelbeskattningen av utdelad vinst, är jämförbar med situationen för ett aktieägende bolag som erhåller inhemsk utdelning, eftersom genererade vinster i båda fallen principiellt kan bli föremål för en kedjebeskattning (se domarna i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62, och i de ovannämnda förenade målen *Haribo Lakritzen Hans Riegel* och *Österreichische Salinen*, punkt 59), är skillnaden i skattemässig behandling av de båda kategorierna utdelningar inte motiverad av en relevant skillnad mellan situationerna.

54 En sådan nationell lagstiftning som den nu aktuella utgör således en inskränkning i etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.

55 Enligt fast rättspraxis är en sådan inskränkning tillåten endast om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträlvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se dom av den 29 november 2011 i mål C-371/10, *National Grid Indus*, REU 2011, s. I-12273, punkt 42, och av den 1 december 2011 i mål C-250/08, *kommissionen mot Belgien*, REU 2011, s. I-12341, punkt 51).

56 Förenade kungarikets regering hävdade i det avseendet, i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, att den lagstiftning som var i fråga i det nationella målet var objektivt motiverad av behovet av att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang.

57 Domstolen erinrar om att den redan har godtagit att behovet av att upprätthålla det inre

sammanhanget i ett skattesystem kan rättfärdiga en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 21, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42, av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, REG 2008, s. I-8061, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 70).

58 Enligt fast rättspraxis gäller emellertid att det ska finnas ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 71 och där angiven rättspraxis), varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 44, och av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2009, s. I-5145, punkt 72).

59 När det gäller ändamålet med den i det nationella målet aktuella lagstiftningen föreligger det ett direkt samband mellan å ena sidan den beviljade skattefördelen, det vill säga det skattetillgodohavande som medges för utdelning från utlandet respektive det undantagande från skatt som gäller för inhemsk utdelning och, å andra sidan, den skatt som redan påförts utdelad vinst.

60 Angående frågan huruvida inskränkningen är proportionerlig ska det påpekas att även om tillämpningen av avräkningsmetoden på utdelning från utlandet och tillämpningen av undantagandemetoden på inhemsk utdelning kan motiveras av strävan att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst saknas dock skäl att, för upprätthållandet av det aktuella skattesystemets inre sammanhang, beakta såväl nivån på den effektiva beskattningen av den utdelade vinsten för att beräkna skattefördelen inom ramen för tillämpningen av avräkningsmetoden, som enbart den nominella skattesats vilken tillämpas på utdelad vinst inom ramen för undantagandemetoden.

61 Det undantagande från skatt som gäller för inhemsk utdelning till ett bolag med hemvist i landet beviljas nämligen oberoende av nivån på den effektiva beskattningen av den vinst ur vilken utdelningen lämnats. I den mån detta undantagande är avsett att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst, grundas det således på antagandet att det utdelande bolaget har beskattas för nämnda vinst enligt den nominella skattesatsen. Undantagandet liknar därmed beviljandet av ett skattetillgodohavande för skatt som beräknats utifrån nämnda nominella skattesats.

62 För att säkerställa det aktuella skattesystemets inre sammanhang, skulle en nationell lagstiftning, enligt vilken även inom ramen för avräkningsmetoden hänsyn bland annat tas till den nominella skattesats som tillämpats på den vinst ur vilken utdelning lämnats, vara ägnad att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst och att säkerställa skattesystemets inre sammanhang, och samtidigt utgöra ett mindre omfattande ingrepp i etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

63 Det ska i detta hänseende påpekas att domstolen, i punkt 99 i sin dom i de ovannämnda förenade målen Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, efter att ha erinrat om att det i princip är tillåtet för medlemsstaterna att förebygga kedjebeskattnings av utdelning som ett bolag med hemvist i landet uppburit, genom att tillämpa en undantagandemetod för inhemsk utdelning och en avräkningsmetod för utdelning från utlandet, konstaterade att det i den aktuella nationella lagstiftningen – vid beräkningen av skattetillgodohavandet inom ramen för avräkningsmetoden – togs hänsyn till den nominella skattesats som tillämpades i den stat där det utdelande bolaget var etablerat.

64 Det är riktigt att den beräkning av ett skattetillgodohavande som sker inom ramen för tillämpningen av avräkningsmetoden på grundval av den nominella skattesats som använts vid beskattningen av den vinst ur vilken utdelningen lämnats, kan leda till en mindre förmånlig skattemässig behandling av utdelning från utlandet, bland annat på grund av att medlemsstaterna har olika bestämmelser för fastställandet av underlaget för inkomstskatten för juridiska personer. En sådan oförmånlig behandling följer dock, där den uppkommer, av att olika medlemsstater parallellt utövar sin beskattningsrätt, något som är förenligt med fördraget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kerckhaert och Morres, punkt 20, samt dom av den 15 april 2010 i mål C-96/08, CIBA, REU 2010, s. I-2911, punkt 25).

65 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som tillämpar undantagandemetoden på inhemsk utdelning och avräkningsmetoden på utdelning från utlandet, om det visas dels att det skattetillgodohavande som det utdelningsmottagande bolaget medges inom ramen för avräkningsmetoden motsvarar det skattebelopp som faktiskt betalats på den vinst ur vilken utdelningen lämnats, dels att nivån på den effektiva beskattningen av vinsten i bolag i den berörda medlemsstaten är generellt lägre än den föreskrivna nominella skattesatsen.

#### *Den andra frågan*

66 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida domstolens svar, på den andra och den fjärde frågan i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, även gäller dels när den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts den vinst ur vilken utdelning lämnats inte erlagts, eller inte erlagts i sin helhet, av det bolag utan hemvist i landet som lämnat nämnda utdelning till ett bolag med hemvist i landet, utan av ett bolag med hemvist i en medlemsstat, som direkt eller indirekt är dotterbolag till det förstnämnda bolaget, dels när ACT-beloppet inte erlagts av det bolag med hemvist i landet som erhåller utdelning från ett bolag utan hemvist i landet, utan har betalats av dess moderbolag med hemvist i landet inom ramen för koncernbeskattningsystemet.

67 Domstolen besvarade, i sin dom i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, den andra och den fjärde frågan med att artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för

– en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett bolag med hemvist i landet som erhåller utdelning från ett annat bolag med hemvist i landet ges rätt att från det belopp det har att erlagga avseende inkomstskatt för juridiska personer som ska betalas i förskott dra av den inkomstskatt för juridiska personer som det senare bolaget har erlagt i förskott medan det, när det gäller ett bolag med hemvist i landet som erhåller utdelning från ett bolag utan hemvist i landet, inte medges något sådant avdrag för den motsvarande skatt som sistnämnda bolag har erlagt i sin hemviststat på den utdelade vinsten,

– en medlemsstats lagstiftning enligt vilken bolag med hemvist i landet som till sina aktieägare lämnar utdelning som härrör från inhemsk utdelning vilken de erhållit inte behöver erlägga inkomstskatt för juridiska personer i förskott, medan bolag med hemvist i landet som till sina aktieägare lämnar utdelning som härrör från utländsk utdelning som de erhållit, enligt nämnda lagstiftning har rätt att välja att omfattas av ett system som gör det möjligt för dem att erhålla återbetalning av den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i förskott, dock under förutsättning att dessa bolag erlägger nämnda skatt i förskott och att de därefter begär återbetalning av densamma, medan lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser om skattetillgodohavande för deras aktieägare trots att dessa skulle ha haft rätt till ett sådant tillgodohavande om utdelningen hade lämnats av ett bolag med hemvist i landet och utdelade medel hade härrört från inhemsk utdelning.

68 Domstolen erinrar för det första om att det enligt den aktuella nationella lagstiftningen, vid utdelning som inte omfattades av koncernbeskattningsystemet, ålåg det utdelande bolaget med hemvist i landet att erlägga ACT, vilken utgjorde en slags betalning i förskott av inkomstskatten för juridiska personer. Därefter leddes utdelningen uppåt i koncernstrukturen i egenskap av skattefri investeringsinkomst, i den meningen att ett skattetillgodohavande för beloppet avseende erlagd ACT, knöts till utdelningen. Skattetillgodohavandet avräknades från skyldigheten för bolag högre upp i koncernstrukturen att betala ACT vid senare utdelning till deras omedelbara moderbolag, eller till externa aktieägare. När en utdelning lämnades till en mottagare som inte omfattades av systemet för koncernbeskattning skulle nämnda ACT betalas på den lägsta nivån av bolag med hemvist i Förenade kungariket.

69 Förenade kungarikets regering anser inte att det strider mot artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF att den inkomstskatt för juridiska personer som påförts vinsten ur vilken utdelning från utlandet lämnas inte får dras av från den ACT som moderbolaget med hemvist i Förenade kungariket har att erlägga, när det dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat vilket lämnat utdelning till moderbolaget med hemvist i Förenade kungariket inte självt har erlagt – eller inte fullständigt har erlagt – inkomstskatt för juridiska personer på den utdelade vinsten, utan denna skatt har betalats av ett direkt eller indirekt dotterbolag till det förstnämnda dotterbolaget som också har hemvist i en medlemsstat. Enligt nämnda regering gäller att om det bolag utan hemvist i landet som lämnar utdelning till moderbolag med hemvist i Förenade kungariket inte självt har erlagt någon inkomstskatt för juridiska personer på utdelad vinst, sker inte någon kedjebeskattnings av gränsöverskridande utdelning som motiverar en skattelättnad.

70 Denna argumentation kan inte godtas.

71 Ett bolag med hemvist i landet som erhåller utdelning från utlandet befinner sig nämligen, med avseende på det ändamål att förebygga ekonomisk dubbelbeskattnings som eftersträvas med lagstiftningen i det nationella målet, i en situation som är jämförbar med situationen för ett bolag med hemvist i landet som erhåller inhemsk utdelning. Gällande detta ändamål framgår det av svaren på den andra och den fjärde frågan i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, att artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat vilken, enbart beträffande utdelning från utlandet, inte rymmer några hänsyn till den inkomstskatt för juridiska personer som redan erlagts på den utdelade vinsten.

72 Som framgår av punkt 62 i förevarande dom kan den skyldighet som enligt en sådan nationell lagstiftning som den här aktuella åvilar ett bolag med hemvist i landet att erlagga ACT, när vinst härrörande från utdelning från utlandet delas ut, nämligen endast motiveras om nämnda förskottsskatt motsvarar det belopp som är avsett att kompensera för en nominell skattesats som tillämpats på den vinst ur vilken utdelningen från utlandet lämnats och som är lägre än den nominella skattesats som är tillämplig på vinsten i bolaget med hemvist i landet.

73 Det har i detta avseende föga betydelse att det bolag utan hemvist i landet som lämnar utdelning till sitt moderbolag med hemvist i landet självt hålls skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer, under förutsättning dock att den utdelade vinsten påförts sådan inkomstskatt.

74 Svaren på den andra och den fjärde frågan som ställdes i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* påverkas alltså inte av att den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts den vinst ur vilken utdelningen lämnats inte erlagts, eller inte erlagts i sin helhet, av det bolag utan hemvist i landet som lämnat utdelningen till bolaget med hemvist i landet, utan av ett av dess direkta eller indirekta dotterbolag med hemvist i en medlemsstat.

75 Vad för det andra gäller ett sådant system med koncernbeskattning som det i det nationella målet, förhöll det sig så att utdelning som lämnades av ett bolag med hemvist i landet inom ramen för nämnda system inte omfattades av någon skyldighet avseende ACT, och den ansågs inte som en skattefri investeringsinkomst för det bolag med hemvist i landet som mottog utdelningen.

76 Detta innebar att medan utdelningen överfördes högre upp i koncernstrukturen utan någon skyldighet att erlagga ACT, så hade det yttersta moderbolaget med hemvist i landet som lämnade utdelning till aktieägare utanför koncernen inte något skattetillgodohavande att räkna av från sin ACT att betala, och var följaktligen skyldigt att erlagga denna. Bestämmelserna i ACT-systemet medgav dock att det yttersta moderbolaget fick föra över all sin överskjutande ACT till sina dotterbolag med hemvist i landet och avräkna denna från koncernens totala skatt att betala (se dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, *Metallgesellschaft m.fl.*, REG 2001, s. I-1727, punkterna 21–25).

77 Enligt Förenade kungarikets regering är den nationella lagstiftningen avseende systemet för koncernbeskattning förenlig med artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF, eftersom det bolag med hemvist i landet som uppbär utdelning från ett bolag utan hemvist i landet har rätt till undantagande från ACT. Eftersom det inte föreligger någon ACT att betala för nämnda bolag med hemvist i landet, leder inte systemet till någon ekonomisk dubbelbeskattning.

78 Domstolen konstaterar i detta hänseende att systemet med koncernbeskattning leder till att betalningen av ACT – det vill säga den förskottsvis erlagda inkomstskatten för juridiska personer – överförs högre upp i koncernstrukturen. I ett sådant system är det särskilt den skyldighet att erlagga ACT i samband med att utdelning lämnas till koncernexterna aktieägare som åligger koncernens moderbolag med hemvist i landet som, när det gäller den del av den utdelade vinsten som motsvarar utdelning från utlandet, kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning.

79 Betalningen av ACT på vinst motsvarande utdelning från utlandet som görs av det yttersta koncernmoderbolaget med hemvist i landet leder, i likhet med vad klaganden i det nationella målet och Europeiska kommissionen har anfört, till att utdelad vinst ytterligare en gång påförs inkomstskatt för juridiska personer. Denna skatt får inte avräknas från den skatt som dotterbolag utan hemvist i landet som delar ut sin vinst har att betala. I en rent inhemsk situation kan överskjutande ACT som moderbolaget med hemvist i landet erlagt däremot överföras och avräknas från den inkomstskatt för juridiska personer som koncernens dotterbolag med hemvist i

landet har att erlægga.

80 Med hänsyn till det ändamål att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning som eftersträvas med lagstiftningen i det nationella målet, ska artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF anses utgöra hinder även för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, i den mån denna inom ramen för koncernbeskattningssystemet, i fråga om utdelning från utlandet, inte rymmer några hänsyn till den inkomstskatt för juridiska personer som redan betalats på den utdelade vinsten.

81 Svaren på den andra och den fjärde fråga som ställdes i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* blir följaktligen desamma om någon ACT inte betalas av det bolag med hemvist i landet som tar emot utdelning från ett bolag utan hemvist i landet utan denna skatt i stället betalas av dess moderbolag med hemvist i landet inom ramen för systemet med koncernbeskattning.

82 Den andra frågan ska under dessa förhållanden besvaras enligt följande. Domstolens svar på den andra och den fjärde frågan i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, gäller även

- när den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts den vinst ur vilken utdelningen lämnats inte har erlagts, eller inte har erlagts i sin helhet, av det bolag utan hemvist i landet som lämnat utdelningen till bolaget med hemvist i landet, utan av ett av dess direkta eller indirekta dotterbolag med hemvist i en medlemsstat,
- om någon ACT inte betalas av det bolag med hemvist i landet som tar emot utdelning från ett bolag utan hemvist i landet utan denna skatt i stället betalas av dess moderbolag med hemvist i landet inom ramen för systemet med koncernbeskattning.

#### *Den tredje frågan*

83 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att ett moderbolag som inom ramen för koncernbeskattningssystemet har tvingats att i strid med unionsrättens regler erlægga ACT på den del av sin vinst som härrör från utdelning från utlandet, kan väcka talan om återbetalning av den otillbörligt uppburna skatten, eller om det endast kan väcka skadeståndstalan.

84 Domstolen erinrar i detta avseende om att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut, i strid med unionsrätten, utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de unionsrättsliga bestämmelser i vilka sådana skatter eller avgifter förbjuds. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala de skatter eller avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten (se dom av den 6 september 2011 i mål C-398/09, *Lady & Kid m.fl.*, REU 2011, s. I-7375, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

85 Det framgår av svaret på den andra frågan att en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, med vilken ändamålet är att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst, är oförenlig med unionsrätten eftersom denna lagstiftning, inom ramen för systemet för koncernbeskattning, i fråga om utdelning från andra stater inte rymmer några hänsyn till den inkomstskatt för juridiska personer som redan betalats på vinst ur vilken nämnda utdelning lämnats.

86 Som framgår av punkterna 62 och 72 i förevarande dom kan skyldigheten för ett bolag med hemvist i landet att erlægga ACT när det delar ut vinst som härrör från utdelning från utlandet motiveras endast om nämnda förskottsskatt motsvarar det belopp som är avsett att kompensera den nominella skattesats som tillämpats på den vinst ur vilken utdelning från utlandet lämnats och

som är lägre än den nominella skattesats som är tillämplig på vinsten i bolaget med hemvist i landet.

87 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Unionsrätten ska tolkas så, att ett moderbolag med hemvist i en medlemsstat som, inom ramen för ett sådant koncernbeskattningsystem som det i det nationella målet, har tvingats att i strid med unionsrättens regler erlagga ACT på den del av sin vinst som härrör från utdelning från utlandet, kan väcka talan om återbetalning av den otillbörligt uppburna skatten, i den mån som denna överskrider den ytterligare inkomstskatt för juridiska personer som den ifrågavarande medlemsstaten hade rätt att ta ut för att kompensera för den nominella skattesats som tillämpats på den vinst ur vilken utdelningen från utlandet lämnats och som var lägre än den nominella skattesats som är tillämplig på vinsten i moderbolaget med hemvist i landet.

#### *Den fjärde frågan*

88 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att ett bolag med hemvist i en medlemsstat som innehar en andel i ett bolag med hemvist i tredjeland, som ger bolaget ett bestämmande inflytande över sistnämnda bolags beslut och verksamhet, kan åberopa artikel 63 FEUF i syfte att ifrågasätta förenligheten med unionsrätten av en lagstiftning i nämnda medlemsstat avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från utlandet, vilken inte uteslutande är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget.

89 Det ska i detta avseende erinras om att den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl artikel 49 FEUF om etableringsfrihet som av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital (domarna i de ovannämnda förenade målen Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 33, och i det ovannämnda målet Accor, punkt 30).

90 Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra fria rörligheten ska enligt numera fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkterna 31–33, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkterna 37 och 38, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkterna 26–34, samt domarna i de ovannämnda förenade målen Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 34, och i det ovannämnda målet Accor, punkt 31).

91 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF (se domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 37, dom av den 21 oktober 2010 i mål C-81/09, Idryma Typou, REU 2010, s. I-10161, punkt 47, domen i det ovannämnda målet Accor, punkt 32, och dom av den 19 juli 2012 i mål C-31/11, Scheunemann, punkt 23).

92 Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av företaget bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (domarna i de ovannämnda förenade målen Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 35, i de ovannämnda målen Accor, punkt 32, och Scheunemann, punkt 23).

93 Den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är tillämplig inte bara på utdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller på grund av ett innehav som ger



ett bestämmande inflytande över de beslut som fattas av det utdelande dotterbolaget och över dess verksamhet, utan också på utdelning som erhålls på grundval av minoritetsandelar som inte ger något sådant inflytande. I den mån den nationella lagstiftningen avser utdelning som har sitt ursprung i en medlemsstat, är det alltså inte möjligt att utifrån ändamålet med nämnda lagstiftning fastställa huruvida denna till övervägande del omfattas av artikel 49 FEUF eller artikel 63 FEUF.

94 Domstolen tar under sådana förhållanden hänsyn till faktiska omständigheter i det enskilda fallet i syfte att avgöra om den situation som tvisten i det nationella målet avser omfattas av den ena eller andra av dessa bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 37 och 38, dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, *Burda*, REG 2008, s. I-4571, punkterna 71 och 72, samt av den 21 januari 2010, i mål C-311/08, *SGI*, REU 2010, s. I-487, punkterna 33–37).

95 Domstolen slog följaktligen i punkt 37 i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* fast att de pilotmål som valts ut vid den nationella domstolen avsåg bolag med hemvist i Förenade kungariket som erhållit utdelning från bolag med hemvist i andra medlemsstater, vilka till 100 procent kontrollerades av förstnämnda bolag. Eftersom det var fråga om ett andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över bolagens beslut och verksamhet, fann domstolen att fördragets bestämmelser om etableringsfrihet var tillämpliga i nämnda pilotmål.

96 I ett sådant sammanhang som det i målet vid den nationella domstolen, vilket rör den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland, räcker det emellertid att ta ställning till ändamålet med en nationell lagstiftning för att bedöma huruvida den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

97 Eftersom fördragets kapitel om etableringsfrihet inte innehåller någon bestämmelse som utsträcker tillämpningsområdet för dess bestämmelser till att även omfatta situationer där ett bolag i en medlemsstat etablerar sig i ett tredjeland eller där ett bolag i tredjeland etablerar sig i en medlemsstat (se domen i det ovannämnda målet *Holböck*, punkt 28, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, *Fidium Finanz*, REG 2006, s. I-9521, punkt 25, domen i det ovannämnda målet *Scheunemann*, punkt 33, och beslut av den 10 maj 2007 i mål C-102/05, *A och B*, REG 2007, s. I-3871, punkt 29, samt domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, punkt 88), kan en lagstiftning om den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland inte omfattas av artikel 49 FEUF.

98 Om det framgår av ändamålet med en sådan nationell lagstiftning att den endast är tillämplig på andelsinnehav som gör det möjligt att utöva ett bestämmande inflytande på det berörda bolagets beslut och dess verksamhet kan varken artikel 49 FEUF eller artikel 63 FEUF åberopas (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkterna 33, 34, 101 och 102, samt beslut av den 10 maj 2007 i mål C-492/04, *Lasertec*, REG 2007, s. I-3775, punkterna 22 och 27, se även beslutet i det ovannämnda målet *A och B*, punkterna 4 och 25–28).

99 En nationell lagstiftning avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland, som inte är uteslutande tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget, ska däremot bedömas med hänsyn till artikel 63 FEUF. Ett bolag med hemvist i en medlemsstat kan alltså oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolag som är etablerat i tredjeland åberopa denna bestämmelse för att ifrågasätta lagenligheten av en sådan lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *A*, punkterna 11 och 27).

100 Eftersom fördraget inte utsträcker etableringsfriheten till tredjeländer får inte tolkningen av artikel 63.1 FEUF, när det gäller förhållandena med tredjeländer, göra det möjligt för näringsidkare

som inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfriheten att dra fördel av denna frihet. Någon sådan risk föreligger inte i en sådan situation som den i det nationella målet. Lagstiftningen i den ifrågavarande medlemsstaten avser nämligen inte villkoren för att ett bolag i nämnda medlemsstat ska få tillträde till marknaden i ett tredjeland eller för ett bolag i tredjeland att få tillträde till marknaden i nämnda medlemsstat. Den berör endast den skattemässiga behandlingen av utdelning som härrör från investeringar som mottagaren av dessa genomför i ett bolag med hemvist i tredjeland.

101 Det ska tilläggas att den argumentation som förts av Förenade kungarikets regering och av den tyska, den franska och den nederländska regeringen – innebärande att den frihet som är tillämplig på den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland inte enbart är beroende av ändamålet med den aktuella nationella lagstiftningen utan också av särskilda omständigheter i det nationella målet – skulle få konsekvenser som är oförenliga med artikel 64.1 FEUF.

102 Av denna bestämmelse följer nämligen att bestämmelserna i artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital i princip omfattar kapitalrörelser som innebär en etablering eller direkta investeringar. Sistnämnda begrepp avser en form av andelsinnehav i ett företag genom innehav av aktier som ger möjlighet att faktiskt ta del i kontrollen och ledningen av företaget (se domarna i de ovannämnda målen *Glaxo Wellcome*, punkt 40, och *Idryma Typou*, punkt 48).

103 Enligt rättspraxis omfattar restriktioner för kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar eller etablering i den mening som avses i artikel 64.1 FEUF inte bara nationella bestämmelser som när de tillämpas på kapitalrörelser till eller från tredjeland begränsar investeringar eller etablering, utan också sådana bestämmelser som begränsar betalningar av utdelning som följer därav (domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 183, och *Holböck*, punkt 36).

104 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Unionsrätten ska tolkas så, att ett bolag, som har hemvist i en medlemsstat och som innehar en andel i ett bolag med hemvist i tredjeland som ger det ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och verksamhet, kan åberopa artikel 63 FEUF för att ifrågasätta huruvida en lagstiftning i nämnda medlemsstat avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från nämnda tredjeland, vilken inte uteslutande är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget, är förenlig med nämnda artikel.

#### *Den femte frågan*

105 Den hänskjutande domstolen har ställt sin femte fråga för att få klarhet i huruvida domstolens svar på den tredje fråga som ställdes i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation* även är tillämpligt när de dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, till vilka någon ACT inte kunnat överföras, inte beskattas i moderbolagets medlemsstat.

106 Domstolen slog i domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, som svar på den hänskjutande domstolens tredje fråga, fast att artikel 49 FEUF utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att ett bolag med hemvist i landet till sina dotterbolag med hemvist i landet får föra över det i förskott erlagda ACT-belopp som inte kan avräknas från den inkomstskatt för juridiska personer som förstnämnda bolag har att erlagga för ett visst räkenskapsår eller för tidigare eller senare räkenskapsår, för att dessa dotterbolag ska kunna avräkna detta från den inkomstskatt för juridiska personer som de har att erlagga, men enligt vilken ett bolag med hemvist i landet inte får föra över ett sådant belopp till dotterbolag utan hemvist i landet för det fall de är skattskyldiga i denna medlemsstat för den vinst som de redovisar där.

107 Klagandena i det nationella målet har hävdade att detta svar av domstolen även gäller när de vinster i dotterbolag utan hemvist i landet som inte kan bli föremål för någon sådan överföring av överskjutande ACT inte beskattas i moderbolagets medlemsstat, utan i andra medlemsstater. Enligt dem skulle det strida mot de ändamål som eftersträvas med den aktuella nationella lagstiftningen att begränsa mekanismen med överföring av överskjutande ACT till att gälla endast dotterbolag som beskattas i Förenade kungariket. Den inhemska ordning som är i fråga i det nationella målet borde ha innehållit en bestämmelse som ger möjlighet att kvitta den ACT som moderbolaget betalat mot den utländska inkomstskatt för juridiska personer som betalats av det dotterbolag som lämnat utdelningen och borde ha medgett återbetalning av överskjutande ACT i syfte att undvika en kedjebeskattnings av bolagen i koncernen.

108 Det ska i detta hänseende, i likhet med vad kommissionen understrukit, slås fast att det föreligger en skillnad mellan den ACT som den berörda medlemsstaten olagligen tagit ut i strid med de friheter som föreskrivs i fördraget, och den ACT som, i enlighet med vad som framgår av punkterna 62 och 72 i förevarande dom, kunde tas ut lagenligt från ett bolag med hemvist i landet som uppburit utdelning från utlandet, eftersom den motsvarade den ytterligare inkomstskatt för juridiska personer som skulle erläggas för att kompensera för den nominella skattesats som tillämpats på den vinst ur vilken utdelning från utlandet lämnats och som var lägre än den nominella skattesats som är tillämplig på vinsten i moderbolaget med hemvist i landet.

109 Av svaret på den tredje frågan i förevarande mål framgår att ACT som tagits ut olagligen ska återbetalas.

110 Vad däremot beträffar den ACT som motsvarar den ytterligare inkomstskatt för juridiska personer som den berörda medlemsstaten har rätt att föreskriva om, erinrar domstolen om att ACT utgör en förskottsbetalning av inkomstskatten för juridiska personer i Förenade kungariket. Rätten att överföra överskjutande ACT till dotterbolag säkerställer att en koncern som beskattas i Förenade kungariket inte redan av det skälet att det föreligger en ACT betalar skatt med ett högre belopp än den totala skatt att betala som uppkommit i Förenade kungariket. Om nämnda rätt utsträcktes till att även gälla för bolag utan hemvist i landet som inte är skattskyldiga i Förenade kungariket, vilket skulle föranleda en återbetalning av överskjutande ACT, skulle detta de facto frånta Förenade kungariket rätten att ta ut en ytterligare skatt på utdelning från utlandet som betalats ur vinst som beskattats enligt en nominell skattesats som är lägre än den skattesats som är tillämplig i Förenade kungariket, och därmed äventyra en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2011 i mål C-262/09, Meilicke m.fl., REU 2011, s. I-5669, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

111 Den femte frågan ska således besvaras enligt följande. Domstolens svar på den tredje frågan i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, är inte tillämpligt när dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, till förmån för vilka det inte kunnat ske någon överföring av ACT, inte beskattas i moderbolagets medlemsstat.

### **Rättegångskostnader**

112 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

**1) Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som tillämpar undantagandemetoden på inhemsk utdelning och avräkningsmetoden på utdelning från utlandet, om det visas dels att det**

skattetillgodohavande som det utdelningsmottagande bolaget medges inom ramen för avräkningsmetoden motsvarar det skattebelopp som faktiskt betalats på den vinst ur vilken utdelningen lämnats, dels att nivån på den effektiva beskattningen av vinsten i bolag i den berörda medlemsstaten är generellt lägre än den föreskrivna nominella skattesatsen.

2) Domstolens svar på den andra och den fjärde frågan som ställdes i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, i vilket dom meddelades den 12 december 2006, gäller även

– när den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts den vinst ur vilken utdelningen lämnats inte har erlagts, eller inte har erlagts i sin helhet av det bolag utan hemvist i landet som lämnat utdelningen till bolaget med hemvist i landet, utan av ett av dess direkta eller indirekta dotterbolag med hemvist i en medlemsstat,

– om någon förskottsskatt inte betalas av det bolag med hemvist i landet som tar emot utdelning från ett bolag utan hemvist i landet, utan denna skatt betalas av dess moderbolag med hemvist i landet inom ramen för systemet med koncernbeskattning.

3) Unionsrätten ska tolkas så, att ett moderbolag med hemvist i en medlemsstat som, inom ramen för ett sådant koncernbeskattningssystem som det i det nationella målet, har tvingats att i strid med unionsrättens regler erlagga den förskottsvis debiterade inkomstskatten för juridiska personer på den del av sin vinst som härrör från utdelning från utlandet, kan väcka talan om återbetalning av den otillbörligt uppburna skatten i den mån som denna överskrider den ytterligare inkomstskatt för juridiska personer som den ifrågavarande medlemsstaten hade rätt att ta ut för att kompensera för den nominella skattesats som tillämpats på den vinst ur vilken utdelningen från utlandet lämnats och som var lägre än den nominella skattesats som är tillämplig på vinsten i moderbolaget med hemvist i landet.

4) Unionsrätten ska tolkas så, att ett bolag, som har hemvist i en medlemsstat och som innehar en andel i ett bolag med hemvist i tredjeland som ger det ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och verksamhet, kan åberopa artikel 63 FEUF för att ifrågasätta huruvida en lagstiftning i nämnda medlemsstat avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från nämnda tredjeland, vilken inte uteslutande är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget, är förenlig med nämnda artikel.

5) Domstolens svar på den tredje frågan i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, är inte tillämpligt när dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, till förmån för vilka det inte kunnat ske någon överföring av förskottsskatt, inte beskattas i moderbolagets medlemsstat.

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: engelska.