

Arrêt de la Cour
Mål C-319/02

Förfarande anhängiggjort av Petri Manninen

(begäran om förhandsavgörande från Korkein hallinto-oikeus)

«Inkomstskatt – Skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning från finska bolag – Artiklarna 56 EG och 58 EG – Skattesystemets inre sammanhang»

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Kokott föredraget den 18 mars 2004 Domstolens dom (stora avdelningen) av den 7 september 2004

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattetillgodohavande som beviljas skattskyldiga för utdelning som lämnas av aktiebolag – Begränsning till nationella företag – Otillåtet – Skäl – Saknas (Artiklarna 56 EG och 58 EG) Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för nationella bestämmelser, enligt vilka den rätt till skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning som lämnas av aktiebolag, som annars tillkommer personer som är obegränsat skattskyldiga i en medlemsstat och som innebär att den skatt som dessa bolag skall betala i form av bolagsskatt avräknas från den skatt som aktieägaren skall betala i form av skatt på inkomst av kapital, bortfaller om bolagen inte är etablerade i denna stat.

Sådana skattebestämmelser utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital eftersom de avskräcker personer som är obegränsat skattskyldiga i den berörda medlemsstaten från att investera sitt kapital i bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat. De har också en inskränkande verkan för bolag som är etablerade i andra medlemsstater, eftersom de innebär att det blir svårare för dessa bolag att anskaffa kapital i den berörda medlemsstaten.

Dessa bestämmelser motiveras inte av objektiva skilda situationer som kan utgöra skäl för en skillnad i skattebehandlingen i enlighet med artikel 58.1 a EG. Med avseende på skattebestämmelser genom vilka man avser att undvika dubbelbeskattning – bolagsskatt och därefter inkomstskatt – av den vinst som delas ut av det bolag som investeringen avser, befinner sig de aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i den berörda medlemsstaten i likadana situationer, oavsett om de erhåller utdelning från ett bolag som är etablerat i denna medlemsstat eller från ett bolag med säte i en annan medlemsstat, eftersom utdelningarna i båda fallen, med bortseende från möjligheten till skattetillgodohavande, kan bli föremål för dubbelbeskattning. De nämnda skattebestämmelserna kan för övrigt inte anses vara ett uttryck för territorialitetsprincipen, eftersom denna princip inte hindrar att skattetillgodohavande beviljas för utdelning från ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat. Med hänsyn till artikel 58.1 a EG kan territorialitetsprincipen under alla omständigheter inte rättfärdiga en skillnad i behandling av utdelning från bolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten och av utdelning från bolag med säte i en annan medlemsstat, om de olika typer av utdelningar som berörs av denna ojämlika behandling kan hänföras till objektiva likadana situationer.

Dessa skattebestämmelser grundar sig på ett samband mellan skatteförmånen och det kompensande skatteuttaget, eftersom det föreskrivs att det skattetillgodohavande som beviljas aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i den berörda medlemsstaten skall beräknas på grundval av den bolagsskatt som skall betalas för vinst som utdelas av bolag som är etablerade i denna medlemsstat. Sådana bestämmelser framstår dock inte som nödvändiga för att upprätthålla det inhemska skattesystemets inre sammanhang. Mot bakgrund av ändamålet att undvika dubbelbeskattning, äventyras inte i ett fall som det som är i fråga det inre sammanhanget i det

inhemska skattesystemet genom att en aktieägare som äger aktier i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat beviljas skattetillgodohavande som beräknas på grundval av den skatt som detta bolag skall betala i form av bolagsskatt i den senare medlemsstaten, och det utgör en mindre begränsande åtgärd för den fria rörligheten för kapital.

En minskning av skatteintäkter från beskattning av utdelning från bolag som är etablerade i andra medlemsstater anses inte utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet.

(se punkterna 20, 22–24, 32–36, 38, 39, 44–46, 49 och 55, samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 7 september 2004(1)

Inkomstskatt – Skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning från finska bolag – Artiklarna 56 EG och 58 EG – Skattesystemets inre sammanhang

I mål C-319/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Korkein hallinto-oikeus (Finland), genom beslut av den 10 september 2002, som inkom till domstolen den 12 september 2002, i ett mål anhängiggjort av

Petri Manninen,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen),

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissochet och J.N. Cunha Rodrigues samt domarna R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr och K. Lenaerts (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med hänsyn till det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 17 februari 2004, med beaktande av de yttranden som avgivits av:

– Petri Manninen, företrädande sig själv,

– Finlands regering, genom E. Bygglin och T. Pynnä, båda i egenskap av ombud,

– Frankrikes regering, genom G. de Bergues och D. Petrausch, båda i egenskap av ombud,

– Förenade kungarikets regering, genom K. Manji, i egenskap av ombud, biträdd av M. Hoskins, barrister,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 mars 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål vid Korkein hallinto-oikeus som anhängiggjorts av Petri Manninen och i vilket han ifrågasatt huruvida de finska bestämmelserna om beskattning av aktieutdelning (nedan kallat den finska skattelagstiftningen) är förenliga med gemenskapsrätten.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 I artikel 56.1 EG stadgas följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

4 I artikel 58.1 EG föreskrivs följande:

”Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning ...”

5 I artikel 58.3 EG fastställs följande:

”De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.”

Den finska rätten

6 Enligt 32 § i tuloverolaki (inkomstskattelagen) (1535/1992) utgör aktieutdelning från ett finskt eller utländskt börsnoterat bolag beskattningsbar inkomst av kapital hos en person som är obegränsat skattskyldig i Finland.

7 I enlighet med 124 § i nämnda tuloverolaki, i dess lydelse enligt lagen 1459/2001, beskattas inkomst av kapital med 29 procent.

8 Bolag som är etablerade i Finland betalar en skatt på sin vinst med 29 procent. För att undvika dubbelbeskattning av denna inkomst i samband med utdelning, föreskrivs i 4 § första stycket i lag 1224/1999 om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt, att aktieägare skall beviljas en gottgörelse för bolagsskatt som är lika med 29/71 av det belopp som de erhållit i utdelning under det aktuella skatteåret.

9 Enligt 4 § andra stycket i lagen om gottgörelse för bolagsskatt, i dess lydelse enligt lag 1224/1999, utgör aktieutdelning och gottgörelse för bolagsskatt skattepliktiga inkomster hos aktieägaren. Beviljandet av gottgörelse för bolagsskatt får som konsekvens att den totala skatten som belastar en vinst som delas ut av ett börsnoterat bolag uppgår till 29 procent.

10 Med stöd av 1 § i lagen om gottgörelse för bolagsskatt tillämpas systemet med gottgörelse för bolagsskatt endast på aktieutdelning från finska bolag till förmån för personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland.

11 Om det visar sig att den skatt som ett finskt bolag har betalat i form av bolagsskatt är lägre än 29/71 av den utdelning som beslutats under det aktuella skatteåret, måste detta bolag betala skillnaden i form av en kompletteringsskatt enligt 9 § i lagen om gottgörelse för bolagsskatt, i ändrad lydelse enligt lag 1542/1992.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Petri Manninen är obegränsat skattskyldig i Finland. Han äger aktier i ett svenskt bolag som är noterat på Stockholmsbörsen (Sverige).

13 Den vinst som utdelas till Petri Manninen av det berörda svenska bolaget i form av aktieutdelning har redan belagts med skatt i Sverige i form av bolagsskatt. I Sverige utgör utdelningen inkomst av kapital, som beskattas med källskatt. Utdelningar från utländska bolag till finska skattebetalare ger inte rätt till ett skattetillgodohavande utan beskattas som inkomst av kapital i denna medlemsstat med 29 procent. Enligt Avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (27/1997), skall den källskatt som uppbärs i Sverige, vilken enligt artikel 10 i avtalet inte får överstiga 15 procent, avräknas från den inkomstskatt som aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i Finland skall betala för inkomster av kapital.

14 Petri Manninen ansökte den 23 november 2000 hos keskusverolautakunta (centralskattenämnden) om besked om huruvida utdelning som han erhåller från ett svenskt bolag kan beskattas i Finland med hänsyn till artiklarna 56 EG och 58 EG.

15 Keskusverolautakunta meddelade den 7 februari 2001 ett förhandsavgörande och fastställde att Petri Manninen inte hade rätt till gottgörelse för bolagsskatt vid beskattningen av utdelningen från det svenska bolaget.

16 Petri Manninen överklagade detta beslut till Korkein hallinto-oikeus (högsta förvaltningsdomstolen).

17 Under dessa omständigheter beslutade Korkein hallinto-oikeus att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Skall artikel 56 i EG-fördraget tolkas så, att den utgör hinder för ett sådant system med skattetillgodohavande som tillämpas i Finland och som har beskrivits [i punkterna 6–11 i denna dom], när detta system innebär att personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland har rätt att erhålla skattetillgodohavande med avseende på utdelning som lämnats av ett inhemskt aktiebolag, medan utdelningar som personen erhåller från ett aktiebolag som är registrerat i Sverige inte omfattas av denna rätt?

2. Om den första frågan besvaras jakande, är det då möjligt att tolka artikel 58 EG så, att bestämmelserna i artikel 56 EG inte begränsar Finlands rätt att tillämpa de ifrågavarande bestämmelserna i lagen om gottgörelse för bolagsskatt, om skattetillgodohavandet endast beviljas när bolaget som lämnar utdelningen har erlagt skatt eller motsvarande kompletteringsskatt i Finland, vilket inte är fallet i fråga om utdelningar som lämnas av utländska bolag eftersom dessa bolag inte alls beskattas i Finland?”

Prövning av tolkningsfrågorna

18 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG utgör ett hinder för sådana bestämmelser som är i fråga i målet, enligt vilka den rätt till skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning som lämnas av aktiebolag, som annars tillkommer personer som är obegränsat skattskyldiga i en medlemsstat, bortfaller, om bolagen inte är etablerade i denna stat.

19 Även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 19, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 19).

20 När det gäller frågan huruvida skattebestämmelser som dem som är i fråga i målet utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56 EG, skall det konstateras att det skattetillgodohavande som föreskrivs i de finska skattebestämmelserna avser att undvika dubbelbeskattning av bolagsvinst som delats ut till aktieägare, genom att den skatt som bolagen som lämnar aktieutdelningen skall betala i form av bolagsskatt avräknas från den skatt som aktieägaren skall betala i form av skatt på inkomst av kapital. I ett sådant system beskattas aktieutdelningen i själva verket inte längre hos aktieägaren. Eftersom skattetillgodohavande uteslutande beviljas vid beskattning av utdelning från bolag som är etablerade i Finland, missgynnar nämnda bestämmelser de personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland och som erhåller utdelning från bolag som är etablerade i en annan medlemsstat, vilka enligt de finska skattebestämmelserna

skall beskattas med 29 procent som inkomst av kapital.

21 Det står klart att det nordiska multilaterala skatteavtalet som syftar till att undvika dubbelbeskattning inte är av sådan art att det undanröjer denna missgynnande behandling. I detta avtal föreskrivs inte något system för att avräkna bolagsskatt från skatt på inkomst av kapital. Avtalet syftar endast till att lindra effekterna av en dubbelbeskattning av aktieägaren genom den senare nämnda skatten.

22 De finska skattebestämmelserna avskräcker därmed personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland från att investera sitt kapital i bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.

23 Nämnda lagstiftning har också en inskränkande verkan för bolag som är etablerade i andra medlemsstater eftersom den innebär att det blir svårare för dessa bolag att anskaffa kapital i Finland. I den mån inkomst av kapital av icke finländskt ursprung i skattemässigt hänseende ges en mindre förmånlig behandling än utdelning från bolag som är etablerade i Finland, blir det för investerare med hemvist i Finland mindre attraktivt att förvärva aktier i bolag som är etablerade i andra medlemsstater än aktier i bolag som har säte i den medlemsstaten (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 35, och av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-0000, punkt 24).

24 Av det ovanstående följer att en lagstiftning som den här aktuella utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 56 EG.

25 Domstolen skall emellertid pröva huruvida denna begränsning av den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

26 Artikel 58.1 a EG har följande lydelse: "[b]estämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har ... investerat sitt kapital på olika ort".

27 Enligt den finska och den franska regeringen samt Förenade kungarikets regering framgår det tydligt av denna bestämmelse att en medlemsstat har rätt att erbjuda skattetilgodohavande endast för utdelning från bolag som är etablerade på dess territorium.

28 Domstolen påpekar i detta hänseende att artikel 58.1 a EG utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och därför skall tolkas restriktivt. Den kan inte tolkas så att varje skattelagstiftning som innebär en åtskillnad mellan de skattskyldiga beroende på den ort där deras kapital har investerats automatiskt är förenlig med fördraget. Undantaget i artikel 58.1 a EG är nämligen i sig begränsat genom artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i artikel 58.1 "[inte får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56".

29 Den skillnad i behandling som är tillåten enligt artikel 58.1 a EG skall därför skiljas från sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artikel 58.3 EG. Enligt den nu aktuella lagstiftningen görs det för en person som är obegränsat skattskyldig i den berörda medlemsstaten en åtskillnad mellan inkomst avseende utdelningar från bolag som är etablerade i denna stat och inkomst avseende utdelningar från bolag i en annan stat. Av rättspraxis framgår att en sådan nationell skattelagstiftning skall anses vara förenlig med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som objektivt sett inte är lika eller motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse, såsom nödvändigheten av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang (domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 43). För att skillnaden i behandling mellan olika kategorier av utdelning skall vara rättfärdigad, får den inte heller gå utöver vad som krävs för att uppnå det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen.

30 Den finska och den franska regeringen samt Förenade kungarikets regering anser att det föreligger grundläggande olikheter mellan de utdelningar som lämnas av finska bolag och dem som lämnas av icke finska bolag. De har gjort gällande att vinst som utdelas av bolag som är etablerade i Finland är föremål för bolagsskatt i denna medlemsstat, vilket inte är

fallet med vinst som utdelas av icke finska bolag, och att detta berättigar en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i Finland till skattetillgodohavande. Skillnaden i behandling mellan utdelning från bolag som är etablerade i denna stat och utdelning från bolag som inte uppfyller detta villkor är således rättfärdigad enligt artikel 58.1 a EG.

31 Den franska regeringen har också gjort gällande att de finska skattebestämmelserna står i överensstämmelse med territorialitetsprincipen och därför inte skall anses strida mot fördragsbestämmelserna om den fria rörligheten för kapital (domstolens dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkterna 18–22).

32 Domstolen skall i detta avseende i enlighet med artikel 58.1 a EG pröva huruvida den åtskillnad i behandling som görs av en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i Finland, beroende på om denne erhåller utdelning från bolag som är etablerade i den medlemsstaten eller från bolag som är etablerade i andra medlemsstater, avser situationer som objektivt sett inte är likadana.

33 De finska skattebestämmelserna syftar till att undvika en dubbelbeskattning av bolagsvinster genom att ge aktieägare som erhåller utdelning en skatteförmån som är kopplad till den skatt som de bolag som delar ut vinsterna är skyldiga att betala i form av bolagsskatt.

34 Det är med avseende på sådana bestämmelser förvisso möjligt att personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland och som har investerat sitt kapital på olika orter skulle kunna anses befinna sig i olika situationer. Det förhåller sig så bland annat i det fall där skattebestämmelserna i den medlemsstat i vilken investeringarna gjorts redan utesluter risken för en dubbelbeskattning av bolagsvinster som utdelas till bolagets ägare, exempelvis genom att bolagen är skyldiga att betala bolagsskatt för endast den vinst som inte utdelats av det berörda bolaget.

35 Detta är dock inte fallet i förevarande mål. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande kan, med bortseende från möjligheten till skattetillgodohavande, såväl utdelning från bolag som är etablerade i Finland som utdelning från bolag med säte i Sverige bli föremål för dubbelbeskattning. I båda fallen beskattas vinsten först med bolagsskatt och sedan – i den mån den delas ut – med inkomstskatt hos dem som erhållit utdelningen.

36 En person som är obegränsat skattskyldig i Finland och som har investerat kapital i ett bolag som är etablerat i Sverige kan således inte undvika dubbelbeskattning av den vinst som delas ut av det bolag som investeringen avser. Med avseende på en skattebestämmelse som tar hänsyn till den skatt som ett bolag betalar i form av bolagsskatt för att undvika dubbelbeskattning av den utdelade vinsten, befinner sig de aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i Finland i lika situationer oavsett om de erhåller utdelning från ett bolag som är etablerat i denna medlemsstat eller från ett bolag med säte i Sverige.

37 Härav följer att de finska skattebestämmelserna för ett beviljande av skattetillgodohavande förutsätter att utdelningarna lämnas av bolag som är etablerade i Finland, trots att aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i Finland befinner sig i likadana situationer, oavsett om de erhåller utdelning från bolag som är etablerade i denna medlemsstat eller från bolag som är etablerade i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkterna 41–49 och av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, punkterna 47–54).

38 Till skillnad från den lagstiftning som var i fråga i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer kan de finska skattebestämmelserna vidare inte anses vara ett uttryck för territorialitetsprincipen. Som generaladvokaten med rätta har angett i punkt 42 i förslaget till avgörande hindrar denna princip inte att en person som är obegränsat skattskyldig i Finland och som erhållit utdelning från ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat beviljas skattetillgodohavande (se domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkterna 18–22).

39 Med hänsyn till artikel 58.1 a EG kan territorialitetsprincipen under alla omständigheter inte rättfärdiga en skillnad i behandling av utdelning från bolag som är etablerade i Finland och utdelning från bolag med säte i en annan medlemsstat, om de olika typer av utdelningar som berörs av denna ojämliga behandling kan hänföras till objektivt likadana situationer.

40 Den finska och den franska regeringen samt Förenade kungarikets regering har i andra hand hävdad att de finska skattebestämmelserna är objektivt rättfärdigade av behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet (domarna av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, och i mål C?300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305). De har särskilt gjort gällande att det, till skillnad från det skattesystem som prövats i det ovannämnda målet Verkooijen, finns ett direkt samband mellan beskattningen av bolagsvinsten och det skattetilgodohavande som aktieägaren som erhållit utdelning har rätt till. Skattetilgodohavandet beviljas nämligen den senare endast under förutsättning att bolaget i fråga har betalat skatt på vinsten. Om bolagsskatten inte uppgår till den lägsta skatt som skall betalas för utdelningen, måste nämnda bolag betala en kompletteringsskatt.

41 Den finska regeringen har tillagt att om obegränsat skattskyldiga personer i Finland skulle beviljas ett skattetilgodohavande vid beskattning av utdelning från ett svenskt bolag, skulle myndigheterna i denna medlemsstat vara tvungna att bevilja en skatteförmån som grundas på bolagsskatt som inte tagits ut av den nämnda staten, vilket skulle äventyra det nationella skattesystemets inre sammanhang.

42 Domstolen erinrar i detta hänseende om att den, i punkterna 28 respektive 21 i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, har funnit att behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget. För att ett argument som avser en sådan motivering skall vinna framgång, krävs det att det finns ett direkt samband mellan den berörda skatteförmånen och kompensationen för denna genom ett fast skatteavdrag (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, domen i det ovannämnda målet Asscher, punkt 58, domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 29, och av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I?7641, punkt 24, samt av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 52). Såsom framgår av punkterna 21–23 i domen i det ovannämnda målet Bachmann och av punkterna 14–16 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, grundade sig domarna på att det i den belgiska rätten för en och samma inkomstskattskyldiga person förelåg ett direkt samband mellan möjligheten att dra av försäkringspremier från skattepliktig inkomst och skatteplikten för de belopp som senare betalades ut av försäkringgivarna.

43 Det framgår även av rättspraxis att det argument som avser att det inre sammanhanget i ett skattesystem måste upprätthållas skall prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom de aktuella skattebestämmelserna (se domstolens dom av den 11 mars 2002 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-0000, punkt 67).

44 Såsom redan angetts i punkt 33 i förevarande dom syftar de finska skattebestämmelserna till att undvika dubbelbeskattning av bolagsvinster som utdelas till aktieägare. Ändamålet som eftersträvas uppnås genom att ge aktieägaren ett skattetilgodohavande som beräknas efter den skattesats som gäller för beskattning av bolagets vinst i form av bolagsskatt (se punkt 8 i förevarande dom). Mot bakgrund av att skattesatsen är identisk för bolagsvinst och inkomst av kapital, det vill säga 29 procent, innebär slutligen detta skattesystem att den vinst som utdelas av bolag som är etablerade i Finland till aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i Finland endast beskattas hos bolagen medan aktieägarna helt enkelt är befriade från att betala skatt på den utdelning de erhållit. Om det visar sig att den skatt som betalats av ett finländskt bolag som lämnar utdelning är lägre än skattetilgodohavandet måste detta bolag betala mellanskillnaden i form av en kompletteringsskatt.

45 Dessa skattebestämmelser grundar sig på ett samband mellan skatteförmånen och det kompenserande skatteuttaget, eftersom det föreskrivs att det skattetillgodohavande som beviljas aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i Finland skall beräknas på grundval av den bolagsskatt som skall betalas för vinst som utdelas av bolag som är etablerade i denna medlemsstat. Sådana bestämmelser framstår dock inte som nödvändiga för att upprätthålla det finska skattesystemets inre sammanhang.

46 Mot bakgrund av det ändamål som eftersträvas av det finska skattesystemet upprätthålls nämligen det inre sammanhanget i nämnda skattesystem såvida sambandet mellan den skatteförmån som beviljats aktieägaren och bolagsskatten bevaras. Det faktum att en aktieägare, som är obegränsat skattskyldig i Finland och som äger aktier i ett bolag som är etablerat i Sverige, beviljas ett skattetillgodohavande som beräknas på grundval av den skatt som detta bolag skall betala i form av bolagsskatt i den senare medlemsstaten, äventyrar i ett fall som det som är i fråga inte det inre sammanhanget i det finska skattesystemet, och det utgör en mindre begränsande åtgärd för den fria rörligheten för kapital än den som föreskrivs genom de finska skattebestämmelserna.

47 Det skall dessutom anges att ändamålet med skattebestämmelserna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien också var att undvika dubbelbeskattning. Den möjlighet som den belgiska lagstiftningen gav fysiska personer att från deras skattepliktiga inkomst dra av premier som erlagts för livförsäkringar – vilket slutligen innebar att den del av inkomsten som användes för att betala premier inte beskattades – motiverades av att det kapital som bildats genom inbetalningen av dessa premier senare skulle beskattas hos ägaren härav. I ett sådant system undviks dubbelbeskattning genom att den enda skatt som skall betalas skjuts upp till dess att det kapital som bildats genom inbetalning av skattefria belopp utbetalats. Skattesystemets inre sammanhang medför oundvikligen att om de belgiska skattemyndigheterna medgav avdrag för livförsäkringspremier från skattepliktig inkomst skulle de vara tvungna att med säkerhet veta att det belopp som utbetalas av försäkringsbolaget när kontraktet går ut verkligen beskattades. Det var i detta sammanhang som domstolen ansåg att det inte var möjligt att vidta några åtgärder för att upprätthålla det inre sammanhanget i skattesystemet som var mindre begränsande än dem som förelåg i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien.

48 I förevarande mål är dock den faktiska situationen annorlunda. När en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i Finland erhåller utdelning har redan vinsten, som delats ut på detta sätt, beskattats i form av bolagsskatt, oberoende av huruvida utdelningen ges av finländska eller svenska bolag. Ändamålet som eftersträvas med de finska skattebestämmelserna är att undvika dubbelbeskattning av vinst som utdelas till bolagets ägare, vilket kan uppnås genom att skattetillgodohavande beviljas även för vinst som delats ut på detta sätt av svenska bolag till personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland.

49 Ett beviljande av skattetillgodohavande för bolagsskatt som erlagts i en annan medlemsstat medför visserligen för Republiken Finland att skatteintäkterna från beskattning av utdelning från bolag som är etablerade i andra medlemsstater minskar. Det framgår emellertid av en fast rättspraxis att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (ovannämnda dom Verkooijen, punkt 59, domstolens dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 56, samt ovannämnda dom X och Y, punkt 50).

50 Under förhandlingen har den finska regeringen och Förenade kungarikets regering gjort gällande ett antal praktiska hinder mot att en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i Finland beviljas ett skattetillgodohavande som motsvarar den bolagsskatt som ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat betalar. De har betonat att fördragsbestämmelserna om den fria rörligheten för kapital inte endast är tillämpliga på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna, utan också på kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. Enligt ovannämnda regeringar är det, med tanke på att de

gällande skattesystemen skiljer sig åt, i princip omöjligt att med exakthet fastställa det bolagsskattebelopp som betalats för utdelning som lämnas av ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat eller i ett tredje land. Att detta är omöjligt beror särskilt på det faktum att beskattningsunderlaget för bolagsskatten kan skilja sig åt från ett land till ett annat och att skattesatserna kan variera från ett år till ett annat. Regeringarna har dessutom påpekat att utdelning från ett bolag inte nödvändigtvis härstammar från en bestämd redovisningsperiod.

51 I detta hänseende skall det först understrykas att förevarande mål inte alls rör den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredje land. Målet rör det faktum att skattemyndigheterna i en medlemsstat inte har beviljat en person som är obegränsat skattskyldig i denna medlemsstat en skatteförmån i samband med att han erhåller utdelning från ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat.

52 Vidare framgår det av begäran om förhandsavgörande att i Finland är det skattetillegodohavande som beviljas aktieägare lika med 29/71 av utdelningen från bolag som är etablerade i denna medlemsstat. Vid beräkningen av skattetillegodohavandet är alltså täljaren i det tillämpliga bråket lika med den bolagsskattesats som tillämpas på bolagens vinster och nämnaren är lika med differensen mellan basvärdet 100 och denna skattesats.

53 Domstolen fastställer slutligen att skattetillegodohavandet i den finska rätten alltid motsvarar det skattebelopp som verkligen inbetalats i form av bolagsskatt av det bolag som lämnar utdelningen. Om det visar sig att den bolagsskatt som betalats skulle vara lägre än skattetillegodohavandet, måste bolaget som lämnat utdelningen betala kompletteringsskatt med ett belopp motsvarande mellanskillnaden.

54 Under sådana omständigheter skall, i beräkningen av ett skattetillegodohavande som beviljas en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i Finland, och som har erhållit utdelning från ett bolag som är etablerat i Sverige, hänsyn även tas till den skatt som verkligen betalats av det i denna andra medlemsstat etablerade bolaget, varvid detta skattebelopp skall fastställas på grundval av de allmänna bestämmelser som är tillämpliga på beräkningen av beskattningsunderlaget samt bolagsskattesatsen i den senare medlemsstaten. Eventuella svårigheter att fastställa den skatt som verkligen betalats kan inte under några omständigheter rättfärdiga en sådan begränsning av den fria rörligheten för kapital som den som de aktuella bestämmelserna ger upphov till (se domen i det ovan nämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 29).

55 Med hänsyn till vad som ovan anförts skall frågorna besvaras så att artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för bestämmelser, enligt vilka den rätt till skattetillegodohavande vid beskattning av utdelning som lämnas av aktiebolag, som annars tillkommer personer som är obegränsat skattskyldiga i en medlemsstat, bortfaller, om bolagen inte är etablerade i denna stat.

Rättegångskostnader

56 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.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande dom:

Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för bestämmelser, enligt vilka den rätt till skattetillegodohavande vid beskattning av utdelning som lämnas av aktiebolag, som annars tillkommer personer som är obegränsat skattskyldiga i en medlemsstat, bortfaller, om bolagen inte är etablerade i denna stat.

Underskrifter

1 – Rättegångsspråk: finska.