

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 16 juni 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Utdelning från ’spridda’ innehav – Återbetalning av skatt på inkomst av kapital som erlagts av ett bolag utan hemvist i landet – Villkor – Fri rörlighet för kapital – Proportionalitetsprincipen”

I mål C-572/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland) genom beslut av den 20 maj 2020, som inkom till domstolen den 3 november 2020, i målet

ACC Silicones Ltd

mot

Bundeszentralamt für Steuern,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna S. Rodin, J.-C. Bonichot (referent), L.S. Rossi och O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ACC Silicones Ltd., genom B. Pignot, Rechtsanwalt, och A. Linn, Steuerberater,
- Tysklands regering, genom J. Möller och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 januari 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 63 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan ACC Silicones Ltd och Bundeszentralamt für

Steuern (den federala skattemyndigheten, Tyskland). Målet rör återbetalning av den skatt på inkomst av kapital som innehållits för åren 2006–2008 på utdelning som betalats till detta bolag av Ambratec GmbH, som är ett bolag med hemvist i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 3.1 a i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2004, 7, s. 41) (nedan kallat direktiv 90/435), var detta direktiv tillämpligt på moderbolag som innehar andelar i sina dotterbolag med en andel på minst 20 procent, varvid denna minimiandel minskades till 15 procent, från och med den 1 januari 2007, och till 10 procent, från och med den 1 januari 2009. Detta direktiv upphävdes genom rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8).

Tysk rätt

4 I 20 § punkt 1 led 1 i Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad EStG), föreskrivs att inkomstlaget kapital omfattar andelar i vinst (utdelning).

5 I 43 § punkt 1 första meningen led 1 EStG föreskrivs att i fråga om bland annat inkomst av kapital, i den mening som avses i 20 § punkt 1 led 1 EStG, "[uppbärs] inkomstskatten genom innehållande av skatt på kapitalinkomsten (skatt på inkomst av kapital)".

6 Enligt 8b § punkt 1 första meningen i Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad KStG), vilken handlar om andelsinnehav i andra bolag och sammanslutningar, ska uppburna inkomster, i den mening som avses i bland annat 20 § punkt 1 led 1 EStG, inte beaktas vid fastställandet av inkomsten och ska därför inte påföras någon bolagsskatt.

7 Vad gäller beskattning av utdelning från ett bolag med säte i Tyskland framgår det av bestämmelserna i 31 § punkt 1 första meningen KStG och 36 § punkt 2 led 2 EStG att den skatt på inkomst av kapital som har uppburits genom källskatt ska avräknas fullt ut på den bolagsskatt som det utdelningsmottagande bolaget ska betala och att denna skatt, i förekommande fall, kan återbetalas till detta. Avräkning och eventuell återbetalning av denna skatt förutsätter att skatten har innehållits och betalats in, vilket måste styrkas med hjälp av ett administrativt intyg, i enlighet med 45a § punkt 2 eller punkt 3 EStG.

8 Vad gäller beskattningen av utdelning till ett bolag som inte har sitt säte i Tyskland föreskriver 32 § punkt 5 KStG följande:

"5) Om den skatt för juridiska personer som fordringsägaren ska betala på inkomst av kapital, i den mening som avses i 20 § punkt 1 led 1 [EStG], definitivt har betalats in i enlighet med punkt 1 [i denna paragraf], ska den skatt på inkomst av kapital som har innehållits och betalats in efter ansökan återbetalas till fordringsägaren i enlighet med 36 § punkt 2 led 2 [EStG] om

1. fordran på kapitalinkomsten enligt 2 § led 1 innehas av ett bolag med begränsad skattskyldighet som
 - a) samtidigt är ett bolag, i den mening som avses i artikel 54 [FEUF] eller artikel 34 i [avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3)],
 - b) har sitt säte och sin verkliga ledning i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat på vilken [avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet] är tillämpligt,
 - c) i den stat där det har sin verkliga ledning utan valmöjlighet omfattas av en enligt 1 § jämförbar obegränsad skattskyldighet, utan att åtnjuta något undantag från denna, och
2. fordringsägaren innehar en direkt andel i det ursprungliga bolagskapitalet från gäldenären för kapitalinkomsten och inte uppfyller kraven på minsta innehav i 43b § punkt 2 [EStG].

Första meningen är endast tillämplig om

1. återbetalning av den aktuella skatten på inkomst av kapital inte föreskrivs enligt andra bestämmelser,
2. inkomst av kapital enligt 8b § punkt 1 inte beaktas vid fastställandet av inkomsten,
3. kapitalinkomster på grund av utländska bestämmelser inte kan tillskrivas någon person som inte är berättigad till återbetalning enligt denna punkt om denne erhåller kapitalinkomsterna direkt,
4. rätten till fullständig eller delvis återbetalning av skatt på inkomst av kapital inte är helt utesluten vid en motsvarande tillämpning av 50d § punkt 3 [EStG] i tillämpliga delar, och
5. skatten på inkomst av kapital inte kan räknas av hos fordringsägaren eller någon direkt eller indirekt andelsinnehavare i fordringsägaren eller dras av som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande. En möjlighet att skjuta upp avräkningen ska likställas med avräkning.

Den som har en fordran på inkomsten av kapital ska styrka att återbetalningsvillkoren är uppfyllda. Särskilt är vederbörande skyldig att genom ett intyg från skattemyndigheten i sin hemviststat styrka att denne anses ha skatterättslig hemvist i denna stat, har en obegränsad skyldighet att betala bolagsskatt där, inte är undantagen från bolagsskatt och är den faktiska mottagaren av inkomsten av kapital. Av den utländska skattemyndighetens intyg ska det framgå att det inte är möjligt att räkna av, dra av eller skjuta upp den tyska skatten på inkomst av kapital och att någon avräkning, något avdrag eller någon uppskjutning inte heller har ägt rum i praktiken. Skatt på inkomst av kapital ska återbetalas med avseende på all inkomst av kapital som erhållits under ett kalenderår, i den mening som avses i första meningen, på grundval av ett undantagsbeslut enligt 155 § punkt 1 tredje meningen Abgabenordnung [(Skattelagen)].”

Dubbelbeskattningsavtalet

9 I artikel VI punkt 1 i avtalet av den 26 november 1964 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland om undanröjande av dubbelbeskattning och förebyggande av skatteflykt, i dess lydelse enligt tilläggsavtal av den 23 mars 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359, BGBl. 1967 II, s. 828, BGBl. 1971 II, s. 46) (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) föreskrivs följande:

”1) Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till ett bolag med hemvist i den andra staten får beskattas även i denna stat. Skatten får dock inte tas ut i den förstnämnda staten

med en skattesats som överstiger 15 procent av utdelningens bruttobelopp, om utdelningen beskattas i den andra staten eller om den, i egenskap av utdelning från ett bolag med hemvist i Förenade kungariket, är undantagen från skatt i Förbundsrepubliken Tyskland enligt bestämmelserna i artikel XVIII.2 a.”

10 Artikel XVIII.1 a i dubbelbeskattningsavtalet har följande lydelse:

”1) I enlighet med Förenade kungarikets lagstiftning angående avräkning från skatt i Förenade kungariket av skatt som betalas i en annan stat (vilken lagstiftning inte ska påverka den allmänna princip som anges här) gäller följande:

a) Tysk skatt, som enligt tysk lagstiftning och i överensstämmelse med detta avtal betalas, antingen direkt eller genom avdrag, på inkomst eller skattepliktig kapitalvinst från källa i Tyskland (med undantag, i fråga om utdelning, av skatt på vinst av vilken utdelningen betalas), avräknas från varje skatt i Förenade kungariket, som belöper på samma inkomst eller skattepliktiga kapitalvinst för vilken den tyska skatten beräknats.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 ACC Silicones Ltd är ett bolag med säte i Förenade kungariket som under åren 2006–2008 innehade 5,26 procent av aktiekapitalet i Ambratec GmbH, som är ett bolag med säte i Tyskland. ACC Silicones ägdes i sin tur till 100 procent av ett annat bolag med säte i Förenade kungariket. Detta bolag är börsnoterat.

12 Under åren 2006–2008 betalade Ambratec ut utdelning till ACC Silicones, på vilken skatt på inkomst av kapital uppbars genom källskatt med en skattesats på 20 procent jämte en solidaritetsskatt på 5,5 procent.

13 Den 29 december 2009 ansökte ACC Silicones om återbetalning av den erlagda skatten. Bolaget yrkade, för det första, att källskattesatsen skulle begränsas till 15 procent på grundval av bland annat artikel VI.1 i dubbelbeskattningsavtalet. Med hänvisning till den inre marknadens grundläggande friheter, och särskilt den fria rörligheten för kapital, yrkade bolaget, för det andra, att överskjutande del av de erlagda beloppen skulle återbetalas.

14 Genom beslut av den 7 oktober 2010 biföll den federala skattemyndigheten den första delen av ansökan och återbetalade till ACC Silicones den del av källskatten som översteg den skattesats på 15 procent som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet. Genom beslut av den 8 juni 2015 avlog skattemyndigheten däremot bolagets begäran om återbetalning av överskjutande del av den erlagda skatten, med motiveringen att villkoren i 32 § punkt 5 KStG, vilka syftar till att beakta domen av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland (C?284/09, EU:C:2011:670), inte var uppfyllda.

15 Efter att utan framgång ha begärt återbetalning av erlagd skatt överklagade ACC Silicones besluten av den 8 juni 2015 till den hänskjutande domstolen, Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland), och gjorde gällande att bolaget uppfyllde villkoren för att erhålla sådan återbetalning och att det hade inkommit med den bevisning som krävs enligt 32 § punkt 5 KStG.

16 Den hänskjutande domstolen anser att ACC Silicones uppfyller de villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen, med undantag för det villkor som föreskrivs i 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG, enligt vilken återbetalning ska nekas om den skatt på inkomst av kapital som innehållits genom källskatt kan räknas av hos fordringsägaren eller någon direkt eller indirekt andelsinnehavare i fordringsägaren eller denne kan dra av den som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande, varvid en möjlighet att skjuta upp avräkningen ska likställas med

avräkning. Det följer av denna bestämmelse att återbetalning endast kan beviljas när nackdelen, i förhållande till personer som har hemvist i landet, för personer utan hemvist i landet som erhåller utdelning inte neutraliseras genom avräkning, avdrag från beräkningsgrunden eller en uppskjutning av avräkningen utomlands.

17 Den hänskjutande domstolen har angett att ACC Silicones enligt 32 § punkt 5 femte meningen KStG måste styrka att detta villkor är uppfyllt genom att lämna in ett intyg från den utländska skattemyndigheten, av vilket det framgår att den tyska skatten på inkomst av kapital inte kan avräknas, dras av eller skjutas upp samt att någon avräkning, något avdrag eller någon uppskjutning faktiskt inte har ägt rum.

18 Enligt den hänskjutande domstolen är det emellertid omöjligt att försäkra sig om att detta villkor är uppfyllt i förevarande fall. Det är nämligen inte materiellt möjligt att kontrollera Förbundsrepubliken Tysklands behandling av källskatten på inkomst av kapital hos det börsnoterade bolaget i Förenade kungariket, som innehade 100 procent av kapitalet i ACC Silicones under åren 2006–2008, varför ACC Silicones ansökan ska avslås.

19 Under dessa omständigheter anser den hänskjutande domstolen att det är oklart huruvida de krav som uppställs i 32 § punkt 5 andra meningen led 5 och femte meningen KStG är förenliga med den fria rörligheten för kapital.

20 Den hänskjutande domstolen vill, för det första, få klarhet i huruvida det strider mot den fria rörligheten för kapital att återbetalning av skatt på inkomst av kapital till bolag utan hemvist i landet, när dessa har erhållit utdelning på andelsinnehav som understiger tröskelvärdena i direktiv 90/435 (nedan kallad utdelning från "spridda" innehav), är underkastad strängare villkor än återbetalning av denna skatt till bolag med hemvist i landet. Den hänskjutande domstolen menar nämligen att bolag utan hemvist i landet, enligt 32 § punkt 5 KStG, endast kan erhålla återbetalning av den källskatt som innehållits på sådan utdelning som erhållits från tyska bolag om förstnämnda bolag inte kan avräkna denna skatt eller medges uppskjuten avräkning för denna skatt, för egen del eller för dess direkta eller indirekta aktieägare, eller inte kan medges avdrag för denna skatt som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande, vilket det ankommer på förstnämnda bolag att styrka genom ett intyg från den utländska skattemyndigheten. Så höga krav ställs dock inte på bolag med hemvist i landet. Den hänskjutande domstolen vill närmare bestämt få klarhet i huruvida den restriktion för kapitalrörelser som den anser ha införts genom den tyska lagstiftningen är motiverad, bland annat med hänsyn till de kriterier som domstolen har uppställt i sin dom av den 8 november 2007, Amurta (C?379/05, EU:C:2007:655).

21 Om det förhåller sig så önskar den hänskjutande domstolen för det andra få klarhet i huruvida proportionalitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken bolag utan hemvist i landet, för att uppfylla det beviskrav som anges i föregående punkt, är skyldiga att inge ett intyg från den utländska skattemyndigheten, enligt vilket den skatt på inkomst av kapital som innehållits genom källskatt inte kan avräknas eller bli föremål för uppskjuten avräkning, för det utdelningsmottagande bolagets egen del eller för dess direkta eller indirekta aktieägare, eller avdras, och av vilket det framgår att denna skatt i praktiken inte heller har avräknats, blivit föremål för uppskjuten avräkning eller dragits av.

22 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1. Utgör artikel 63 FEUF (tidigare artikel 56 EG) hinder mot en nationell skattebestämmelse, såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det från ett bolag med hemvist i utlandet, som erhåller utdelning från andelsinnehav och inte uppnår det lägsta andelsinnehav som föreskrivs i artikel 3.1 a i direktiv 90/435, för en återbetalning av skatt på inkomst av kapital krävs

att det genom intyg från den utländska skattemyndigheten styrks att skatten på inkomst av kapital inte kan avräknas för bolaget eller för direkta eller indirekta andelsinnehavare i bolaget eller som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande samt att någon avräkning, något avdrag eller någon uppskjutning inte heller har ägt rum, om något sådant styrkande inte krävs för återbetalning av skatt på inkomst av kapital till ett bolag med hemvist i landet som har ett lika stort innehav?

2. Om fråga 1 besvaras nekande, utgör då proportionalitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan hinder mot kravet på ett sådant intyg som anges i den första frågan, om det i praktiken är omöjligt för en mottagare med hemvist i utlandet som uppstår utdelning från så kallade spridda innehav att lämna in ett sådant intyg?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

23 Den tyska regeringen har påpekat att målet vid den nationella domstolen endast avser den skattemässiga behandlingen av utdelning från "spridda" innehav till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat i unionen. Den anser under dessa omständigheter att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till prövning i den del de avser återbetalning av den källskatt på inkomst av kapital som belöper på utdelning som utbetalas till bolag i tredjeländer.

24 Enligt fast rättspraxis presumeras en begäran om förhandsavgörande som framställs till EU-domstolen vara relevant. EU-domstolen kan bara neka att pröva en tolkningsfråga från en nationell domstol då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 24 november 2020, Openbaar Ministerie (Urkundsförfalskning), C-510/19, EU:C:2020:953, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

25 I förevarande fall anser den hänskjutande domstolen att om den aktuella nationella lagstiftningen är tillämplig på bolag som har sitt säte eller sin ledning i en medlemsstat i unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, så ska denna lagstiftning även tillämpas på bolag som har sitt säte eller sin ledning i tredjeländ.

26 Domstolen påpekar i detta avseende att frågan huruvida villkoren för återbetalning av källskatt på utdelning som betalas till bolag med hemvist i tredjeländer är förenliga med unionsrätten bör bli föremål för en särskild bedömning, eftersom rättsläget är sådant att även om artikel 63.1 FEUF innehåller ett allmänt förbud mot restriktioner för kapitalrörelser, inbegripet mellan medlemsstater och tredjeländer, kan rättspraxis avseende restriktioner för den fria rörligheten för kapital inom unionen inte tillämpas fullt ut på kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeländer), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 90 och där angiven rättspraxis).

27 Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att det nationella målet endast avser återbetalning av källskatt på inkomst av kapital som erlagts för utdelning från Tyskland till ett i landet ej hemmahörande bolag med hemvist i Förenade kungariket, när denna medlemsstat var medlem i unionen.

28 Av detta följer, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 30 i sitt förslag till avgörande, att det inte finns något samband mellan föremålet för talan i det nationella målet och frågan huruvida

villkoren i den aktuella tyska lagstiftningen för återbetalning av innehållen skatt på inkomst av kapital vid utdelning till bolag med hemvist i ett tredjeland strider mot unionsrättens bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

29 Begäran om förhandsavgörande kan således inte tas upp till prövning i denna del.

Den första frågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstats skattelagstiftning, enligt vilken återbetalning av skatt på inkomst av kapital som erlagts för utdelning från "spridda" innehav till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat i unionen är beroende av att det visas att det utdelningsmottagande bolaget inte kan avräkna denna skatt eller medges uppskjuten avräkning för denna skatt, för egen del eller för dess direkta eller indirekta aktieägare, eller nämnda bolag inte kan medges avdrag för denna skatt som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande, när inget sådant villkor föreskrivs för återbetalning av skatt på inkomst av kapital som betalats av ett bolag med hemvist i landet som erhållit samma typ av inkomster.

31 Enligt domstolens fasta praxis omfattar begreppet restriktioner för kapitalrörelser bland annat sådana åtgärder som kan avhålla personer som inte är hemmahörande i en medlemsstat från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer som är hemmahörande i denna medlemsstat från att investera i andra stater (dom av den 22 november 2018, *Sofina SA*, C?575/17, EU:C:2018:943, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

32 För andelsinnehav som understiger tröskelvärdena i direktiv 90/435 ankommer det på medlemsstaterna att avgöra om och i vilken mån ekonomisk dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings av utdelad vinst ska undvikas och för detta ändamål, ensidigt eller genom avtal som ingås med andra medlemsstater, införa mekanismer för att lindra eller förhindra denna ekonomiska dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings, utan att detta för den skull ger dem rätt att vidta åtgärder som strider mot de fria rörligheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, EU:C:2006:773, punkt 54, och dom av den 8 november 2007, *Amurta*, C?379/05, EU:C:2007:655, punkt 24).

33 Såsom domstolen redan har slagit fast i sin dom av den 20 oktober 2011, *kommissionen/Tyskland* (C?284/09, EU:C:2011:670, punkterna 72 och 73), föreligger en restriktion av den fria rörligheten för kapital när en nationell lagstiftning, vad gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435, föreskriver att den källskatt som innehållits på utdelning som betalas till bolag med hemvist i landet ska återbetalas, medan det inte föreskrivs någon möjlighet till återbetalning när det gäller källskatt som innehållits på utdelning till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater, utan att denna skillnad i behandling neutraliseras genom avtal

34 Detsamma gäller en nationell lagstiftning enligt vilken en sådan möjlighet till återbetalning utsträcks till att omfatta källskatt som innehållits på utdelning till bolag som inte är hemmahörande i landet utan har hemvist i andra medlemsstater, men som föreskriver ytterligare villkor för denna möjlighet jämfört med dem som föreskrivs för återbetalning av källskatt på utdelning som betalas till bolag med hemvist i landet, utan att denna skillnad i behandling neutraliseras genom avtal. En sådan lagstiftning medför nämligen att det blir svårare för bolag utan hemvist i landet att utöva sin rätt till återbetalning än för bolag med hemvist i landet, och således att utdelning till dessa bolag behandlas mindre förmånligt än utdelning som betalas till bolag med hemvist i landet.

35 Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att enligt den aktuella nationella lagstiftningen varierar villkoren för återbetalning av den skatt på inkomst av kapital som innehållits som källskatt på utdelning från "spridda" innehav beroende på om mottagaren av denna utdelning är ett bolag med hemvist i landet eller ett bolag utan hemvist i landet.

36 Enligt de uppgifter som lämnats till EU-domstolen ska, när det gäller ett bolag med hemvist i landet, källskatten i sin helhet dras av från den bolagsskatt som bolaget har att erlægga, och överskjutande belopp ska i förekommande fall återbetalas. När det gäller ett bolag utan hemvist i landet är återbetalning av skatt på inkomst av kapital däremot underkastad villkoret att det utdelningsmottagande bolaget inte kan avräkna denna skatt eller medges uppskjuten avräkning för denna skatt, för egen del eller för dess direkta eller indirekta aktieägare, eller att nämnda bolag inte kan medges avdrag för denna skatt som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande.

37 Enligt artikel 65.1 FEUF är en sådan skillnad i behandling endast tillåten om den rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 april 2020, Société Générale, C?565/18, EU:C:2020:318, punkt 24).

38 För att fastställa om det föreligger diskriminering ska frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation bedömas med beaktande av det mål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (dom av den 30 april 2020, Société Générale, C?565/18, EU:C:2020:318, punkt 26 och där angiven rättspraxis), vilket i förevarande fall, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, består i att undvika dubbelbeskattning eller kedjebeskattning av vinster.

39 När det gäller de åtgärder som en medlemsstat föreskriver för att uppnå ett sådant mål, befinner sig ett utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet visserligen inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet, som har hemvist i en annan medlemsstat (dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

40 När en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara bolag med hemvist i landet utan även bolag utan hemvist i landet ska betala inkomstskatt på den inkomst som de uppbär från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa bolag utan hemvist i landet emellertid situationen för bolag med hemvist i landet (dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

41 Det är nämligen endast denna medlemsstats utövande av sin beskattningsrätt som, oberoende av eventuell beskattning i en annan medlemsstat, medför en risk för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 63 FEUF, se till att de mottagare som saknar hemvist i landet, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, behandlas på ett sätt som är likvärdigt det på vilket mottagare med hemvist i landet behandlas (dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

42 I förevarande fall framgår det av de uppgifter som lämnats till domstolen att Förbundsrepubliken Tyskland har valt att utöva sin beskattningsrätt med avseende på all utdelning från "spridda" innehav, oavsett om denna utdelning betalas till bolag med hemvist i landet eller till

bolag med hemvist i andra medlemsstater. Dessa båda bolagskategorier befinner sig redan av denna anledning i en jämförbar situation när det gäller risken för ekonomisk dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings vad avser denna utdelning. De ska följaktligen behandlas på ett likvärdigt sätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

43 För att visa att så är fallet har den tyska regeringen hänvisat till dubbelbeskattningsavtalet.

44 Domstolen erinrar i detta avseende om att även om en medlemsstat inte kan åberopa en skattefördel som en annan medlemsstat ensidigt har beviljat för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget, kan målet att säkerställa en likvärdig behandling av utdelning till bolag med respektive utan hemvist i landet uppnås genom ett dubbelbeskattningsavtal som slutits med en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2007, Amurta, C?379/05, EU:C:2007:655, punkterna 78 och 79 och där angiven rättspraxis), förutsatt att inverkan av den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen kan kompenseras fullt ut genom att ett sådant avtal tillämpas.

45 Det är endast om den källskatt som innehålls enligt denna lagstiftning kan avräknas från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten, upp till ett belopp motsvarande den skillnad i behandling som införts genom den nationella lagstiftningen, som skillnaden i behandling mellan utdelning som betalas till bolag med hemvist i landet och utdelning till bolag utan hemvist i landet försvinner (dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C?10/14, C?14/14 och C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 79 och där angiven rättspraxis).

46 Enligt de uppgifter som lämnats till domstolen begränsas, med tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, skattesatsen för den källskatt som Förbundsrepubliken Tyskland tar ut på utdelning från "spridda" innehav till ett bolag med hemvist i Förenade kungariket till 15 procent, och källskatten får avräknas från den brittiska skatten. Enligt artikel XVIII.1 a i detta avtal begränsas denna avräkning emellertid till vad som motsvarar den brittiska skatten, beräknad på grundval av den vinst eller den inkomst som beaktas vid beräkningen av den tyska skatten.

47 En sådan mekanism förefaller inte i samtliga fall kunna garantera en kompensation för den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen, eftersom en sådan kompensation endast är möjlig om den brittiska skatt som beräknats på utbetalad utdelning åtminstone motsvarar den källskatt som Förbundsrepubliken Tyskland innehållit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C?284/09, EU:C:2011:670, punkterna 67 och 68, och dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C?10/14, C?14/14 och C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 86).

48 Om källskatten inte återbetalas är det endast den omständigheten att hela denna källskatt avräknas från den skatt som det utdelningsmottagande bolaget har att erlägga i sin hemviststat som gör det möjligt att undanröja den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen, utan att eventuella möjligheter till avräkning hos detta bolags direkta eller indirekta aktieägare behöver beaktas, vilket för övrigt inte beaktas i den tyska lagstiftningen när det gäller bolag med hemvist i landet.

49 Varken den omständigheten att det går att göra avdrag för innehållen källskatt från beskattningsunderlaget för den skatt som ska betalas i den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget har hemvist som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande, eller den omständigheten att detta bolag kan medges uppskjuten avräkning, vilket alltid är en viss möjlighet, medan bolag med hemvist i landet har rätt till omedelbar avräkning och, i förekommande fall, återbetalning av överskjutande ingående källskatt, är däremot av sådan art att den helt neutraliserar denna skillnad i behandling (se, för ett liknande resonemang, dom av

den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C?10/14, C?14/14 och C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 83, och, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina SA, C?575/17, EU:C:2018:943, punkterna 28–34).

50 Med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, kan en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – enligt vilken återbetalning av källskatt på inkomst av kapital underkastas strängare villkor när mottagaren av utdelningen är ett bolag utan hemvist i landet än när det är fråga om ett bolag med hemvist i landet, utan att denna skillnad i behandling neutraliseras genom avtal – avhålla bolag med hemvist i andra medlemsstater från att investera i bolag med hemvist i den berörda medlemsstaten, och denna lagstiftning kan även utgöra ett hinder för bolag med hemvist i andra medlemsstater att anskaffa kapital. Den utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel 63.1 FEUF.

51 Enligt domstolens fasta praxis kan en sådan restriktion emellertid vara tillåten om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse, är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeländer), C?135/17, EU:C:2019:136, punkt 70, och dom av den 30 januari 2020, Köln-Aktiefonds Deka, C?156/17, EU:C:2020:51, punkt 83 och där angiven rättspraxis).

52 Enligt den tyska regeringen motiveras den aktuella nationella lagstiftningen av målet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och av behovet av att undvika att källskatten beaktas två gånger.

53 Det framgår av domstolens praxis att upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna ingår bland de tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion för den fria rörligheten för kapital, såsom en nationell åtgärd som syftar till att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C?436/08 och C?437/08, EU:C:2011:61, punkt 121, och dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, punkt 98).

54 Ett sådant skäl kan emellertid inte motivera att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet beskattas av en medlemsstat som har valt att inte beskatta bolag med hemvist i landet för denna typ av inkomst (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C?284/09, EU:C:2011:670, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

55 Även om Förbundsrepubliken Tyskland i förevarande fall har valt att utöva sin beskattningsrätt med avseende på all utdelning från ”spridda” innehav, har den även, enligt de uppgifter som lämnats till domstolen, valt att helt neutralisera den källskatt som innehållits på denna utdelning när utdelningen utbetalas till bolag med hemvist i landet. Under dessa omständigheter kan upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte motivera beskattningen av bolag med hemvist i andra medlemsstater med avseende på denna typ av inkomster.

56 När det gäller motiveringen att det är nödvändigt att undvika att källskatten beaktas två gånger för utdelningsmottagande bolag med hemvist i andra medlemsstater eller för direkta eller indirekta aktieägare i dessa bolag, ska det påpekas att det, vad gäller bolag med hemvist i landet, inte finns någon motsvarighet till skyldigheten för utdelningsmottagande bolag med hemvist i andra medlemsstater att bevisa att den källskatt som innehållits inte har avräknats och att de inte heller har medgetts uppskjuten avräkning för sina direkta eller indirekta aktieägare och att denna

skatt inte har dragits av som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande. Det finns emellertid inget som utesluter att även dessa bolag ägs av aktieägare utan hemvist i landet vilka omfattas av nationell lagstiftning som tillåter att den källskatt som innehållits på den utdelning som utbetalats till mottagande bolaget beaktas på dessa aktieägares nivå. Möjligheten att dubbelt beakta källskatten kan följaktligen inte uteslutas vad gäller bolag med hemvist i landet, eftersom den omständigheten att den tyska lagstiftningen endast tillåter att källskatten beaktas hos det utdelningsmottagande bolaget saknar betydelse i detta avseende.

57 Det bör dock erinras om att en åtgärd måste vara utformad för att uppnå det eftersträvade målet på ett konsekvent och systematiskt sätt för att kunna anses vara lämplig för att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås (se, bland annat, för ett liknande resonemang, avseende etableringsfriheten, dom av den 14 november 2018, Memoria och Dall'Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, punkt 52 och där angiven rättspraxis, och, beträffande friheten att tillhandahålla tjänster, dom av den 3 februari 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

58 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 69 i sitt förslag till avgörande är detta inte fallet, med hänsyn till syftet att undvika att erlagd skatt beaktas två gånger, vad gäller en nationell lagstiftning enligt vilken återbetalning av källskatt på utdelning från "spridda" innehav underkastas strängare villkor när de utdelningsmottagande bolagen är bolag med hemvist i andra medlemsstater än när det rör sig om bolag med hemvist i landet, medan det inte finns något som utesluter att källskatten beaktas två gånger när det gäller bolag med hemvist i landet. En sådan lagstiftning kan således under alla omständigheter inte motiveras av behovet av att undvika att källskatten beaktas två gånger.

59 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstats skattelagstiftning, enligt vilken återbetalning av skatt på inkomst av kapital som erlagts för utdelning från "spridda" innehav till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat är beroende av att det visas att det utdelningsmottagande bolaget inte kan avräkna denna skatt eller medges uppskjuten avräkning för denna skatt, för egen del eller för dess direkta eller indirekta aktieägare, eller att nämnda bolag inte kan medges avdrag för denna skatt som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande, när inget sådant villkor föreskrivs för återbetalning av skatt på inkomst av kapital som betalats av ett bolag med hemvist i landet som erhållit samma typ av inkomster.

Den andra frågan

60 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstats skattelagstiftning, enligt vilken återbetalning av skatt på inkomst av kapital som erlagts för utdelning på andelsinnehav som understiger tröskelvärdena i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003, till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat är beroende av att det visas att det utdelningsmottagande bolaget inte kan avräkna denna skatt eller

medges uppskjuten avräkning för denna skatt, för egen del eller för dess direkta eller indirekta aktieägare, eller att nämnda bolag inte kan medges avdrag för denna skatt som driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande, när inget sådant villkor föreskrivs för återbetalning av skatt på inkomst av kapital som betalats av ett bolag med hemvist i landet som erhållit samma typ av inkomster.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.