

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JÁN MAZÁK

föredraget den 18 december 2008¹

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande har framställts av Korkein hallinto-oikeus (högsta förvaltningsdomstolen i Finland). Frågan som ställts avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 48 EG samt artiklarna 56 EG och 58 EG.

finländska aktiebolag som kan jämföras med ett SICAV-bolag eller andra motsvarande inhemska bolag inte vore skattepliktig enligt den nationella lagstiftningen och att källskatt inte skulle betalas för sådan utdelning.

2. Den hänskjutande domstolen anser att tolkningen av nämnda artiklar i EG-fördraget kan vara användbar vid prövningen av bolaget Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy:s (nedan kallat Alpha) överklagande av Keskusverolautakuntas (centralskattenämnden) förhandsavgörande, av den 25 januari 2006. Keskusverolautakunta fastställde i förhandsavgörandet att Alpha, för åren 2005 och 2006, skulle erlägga källskatt för den utdelning som bolaget lämnade till sitt moderbolag Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV (nedan kallat Nordic Fund SICAV), som är ett "société d'investissement à capital variable" (nedan kallat SICAV-bolag) enligt luxemburgsk rätt.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — Gemenskapsrätten

Direktiv 90/435

3. Den hänskjutande domstolens tveksamhet har uppkommit av den anledningen att sådan utdelning som Alpha skulle ha lämnat till

4. Ändamålet med rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater² är att undanta olika former av

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25 (nedan kallat direktiv 90/435).

vinstutdelning – från dotterbolag till moderbolag – från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.³

i enlighet med luxemburgsk lagstiftning och som omfattas av luxemburgsk bolagsskatt”.⁴ Vad gäller det tredje villkoret i fråga om Luxemburg, ska ett bolag vara skyldigt att erlægga ”impôt sur le revenu des collectivités” (inkomstskatt för juridiska personer) där.

5. Enligt artikel 2 i direktiv 90/435 avses med ”bolag i en medlemsstat” varje bolag som uppfyller tre kumulativa villkor. Bolaget ska för det första drivas i någon av de associationsformer som finns förtecknade i bilagan till direktiv 90/435. Bolaget ska vidare i enlighet med skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara skatterättsligt hemmahörande i den staten och inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredjeland anses ha hemvist utanför Europeiska gemenskapen. Bolaget ska slutligen vara skyldigt att erlægga någon av de skatter som anges i artikel 2.1 c i direktiv 90/435, eller någon skatt som ersätter någon av dem, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse.

6. I fråga om Luxemburg hänvisas det, i bilagan till direktiv 90/435, till associationsformerna ”société anonyme”, ’société en commandite par actions’, ’société à responsabilité limitée’, ’société coopérative’, ’société coopérative organisée comme une société anonyme’, ’association d’assurances mutuelles’, ’association d’épargne-pension’ eller ’entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l’État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public’, samt andra bolag som bildats

B — Nationell lagstiftning

Inkomstskattelagen

7. Enligt 9 § inkomstskattelagen⁵ har utländska samfund begränsad skattskyldighet, det vill säga de ska betala skatt för inkomst som har förvärvats i Finland.

8. I 10 § inkomstskattelagen finns en förteckning över vad som utgör inkomst som förvärvats i Finland. I förteckningen upptas bland annat utdelning från ett aktiebolag, andelsbolag eller annat finländskt samfund.

3 — En ingående beskrivning av ändamålet med direktiv 90/435 har gjorts av generaladvokaten Sharpston i punkterna 46 och 47 i hennes förslag till avgörande i mål C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves.

4 — Vad gäller Luxemburg grundar sig den aktuella bilagan på en ändring av direktivet genom rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EGT L 7, s. 41).

5 — Tuloverolaki (1535/1992).

9. I 20 § inkomstskattelagen finns en företeckning över de samfund som är befriade från inkomstskatt. Bland dessa samfund ingår även placeringsfonder.

erhåller i allmänhet inte är skattepliktig inkomst. Däremot är utdelning som en fysisk person erhåller skattepliktig inkomst.

Lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst

II — Bakgrund

10. I enlighet med 3 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst⁶ ska källskatt innehållas på utdelning som ett finländskt samfund som är begränsat skattskyldigt lämnar, med undantag för när utdelningsmottagaren är ett samfund, med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen, som direkt innehar minst 20 procent av kapitalet i det bolag som lämnar utdelningen och dessutom är ett sådant bolag som avses i artikel 2 i direktiv 90/435.

12. Alpha är ett onoterat finländskt aktiebolag som bildades i augusti år 2005. Då Alpha skulle övergå till att bli ett helägt dotterbolag till Nordic Fund SICAV, som är ett SICAV-bolag bildat enligt luxemburgsk rätt, ansökte bolaget om förhandsavgörande från Keskusverolautakunta avseende frågan huruvida skyldighet förelåg att innehålla källskatt på utdelning som bolaget lämnar till Nordic Fund SICAV.

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

11. I 6a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet⁷ föreskrivs att utdelning som ett samfund med hemvist i Finland

13. Alpha hänvisade till artiklarna 43 EG och 56 EG avseende etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Enligt dessa bestämmelser ska objektivt jämförbara situationer behandlas lika i skattemässigt hänseende. Alpha som lämnar utdelning till ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för ett inhemskt bolag som lämnar utdelning till inhemska aktieägare. Om Alpha lämnade utdelning till ett finländskt aktiebolag som var jämförbart med ett SICAV-bolag och som drev verksamhet i form av investering i fastigheter, eller

6 — Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978).

7 — Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968).

med andra motsvarande inhemska bolag, skulle denna inte utgöra skattepliktig inkomst vare sig enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller enligt inkomstskattelagen. Följaktligen ska källskatt inte heller innehållas på utdelning som lämnats.

14. Keskusverolautakunta fastställde i förhandsavgörande av den 25 januari 2006 att Alpha skulle innehålla källskatt för den utdelning som bolaget lämnade till Nordic Fund SICAV. Keskusverolautakunta hänvisade i sitt beslut dels till inkomstskattelagen enligt vilken utländska samfund ska betala skatt för inkomst som har förvärvats i Finland. Den hänvisade vidare till lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst, i enlighet med vilken källskatt ska innehållas på utdelning som ett finländskt samfund lämnar till en begränsat skattskyldig, med undantag för när mottagaren av utdelningen är ett samfund med hemvist i en medlemsstat som direkt innehar minst 20 procent av kapitalet i det bolag som lämnar utdelningen och dessutom är ett sådant bolag som avses i artikel 2 i direktiv 90/435. Eftersom SICAV-bolag inte räknas upp i bilagan till direktiv 90/435 och är befriade från inkomstskatt i Luxemburg, kan Nordic Fund SICAV inte anses vara ett bolag i den mening som avses i direktiv 90/435. Den utdelning som Nordic Fund SICAV mottagit kan således inte undantas från källskatt.

15. Enligt Keskusverolautakunta utgör bestämmelserna i fördraget om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital inte hinder för att tillämpa ovannämnda finländska lagstiftning. Ett finländskt aktiebolag kan nämligen inte anses befinna sig i en situation som är jämförbar med situationen för ett SICAV-bolag. Keskusverolautakunta anser att det finns tre skillnader mellan dessa två bolagstyper. För det första är aktiekapitalet i ett finländskt aktiebolag bundet, det vill säga aktieägarna kan i allmänhet inte få tillbaka pengarna så länge som bolaget driver sin verksamhet. Därutöver är ett finländskt aktiebolag skattskyldigt för sina inkomster i Finland. Slutligen utgör finländska aktiebolag, till skillnad från SICAV-bolag, bolag i den mening som avses i direktiv 90/435.

16. Alpha yrkade att Korkein hallinto-oikeus ska upphäva Keskusverolautakuntas förhandsavgörande. Alpha åberopade på nytt artiklarna 43 EG och 56 EG och påpekade att argumentet att ett finländskt aktiebolag och ett SICAV-bolag inte befinner sig i jämförbara situationer är orgrundat.

III — Tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen

17. Korkein hallinto-oikeus beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Skall artiklarna 43 och 48 samt 56 och 58 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen tolkas så, att tillgodoseendet av de grundläggande friheter som dessa artiklar tryggar förutsätter att ett aktiebolag eller en placeringsfond som avses i finsk lagstiftning och ett SICAV-bolag som avses i Luxemburgs lagstiftning ska anses sinsemellan jämförbara, oberoende av att finsk lagstiftning inte känner till en bolagsform som helt skulle motsvara SICAV-bolaget, när hänsyn samtidigt tas till att SICAV-bolaget, som är ett i Luxemburgs lagstiftning reglerat bolag, inte nämns i förteckningen över bolag i artikel 2.a i direktiv 90/435/EEG, med vilket den finska källskattelagstiftningen överensstämmer, samt även den omständigheten att SICAV-bolaget enligt den nationella skattelagstiftningen i Luxemburg inte är skyldigt att betala skatt på inkomst? Strider det således mot nämnda artiklar i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen att ett SICAV-bolag med säte i Luxemburg i egenskap av dividendtagare inte är befriat från den källskatt som i Finland uppbärs för dividendinkomst?”

18. Skriftliga yttranden har ingetts av den finländska, den italienska och den cypriotiska regeringen samt av Europeiska gemenskapernas kommission. Den finländska regeringen har föreslagit att tolkningsfrågan ska besvaras så, att det varken strider mot artiklarna 43 EG och 48 EG eller artiklarna 56 EG och 58 EG att ett SICAV-bolag med hemvist i Luxemburg inte är befriat från finländsk källskatt på utdelning. Den italienska regeringen har i huvudsak intagit samma ståndpunkt. Den cypriotiska regeringen och kommissionen anser däremot att ett aktiebolag eller en placeringsfond enligt finländsk rätt och ett SICAV-bolag enligt luxemburgsk rätt ska betraktas som jämförbara, trots att det i finländsk rätt inte föreskrivs någon bolagsform som helt motsvarar SICAV-bolag. Det strider följaktligen mot fördraget att ett SICAV-bolag med hemvist i Luxemburg inte i Finland är befriat från källskatt på utdelning som det mottagit.

19. Alpha, den finländska regeringen samt kommissionen var företrädare vid förhandlingen som ägde rum den 13 november 2008 på Alphas begäran. Företrädarna för Alpha som inte inkommit med några skriftliga yttranden har i huvudsak intagit samma ståndpunkt som den cypriotiska regeringen och kommissionen.

IV — Bedömning

A — Inledande anmärkningar

20. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG samt artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken utdelning som lämnas av ett i Finland hemmahörande bolag till ett aktiebolag eller en placeringsfond som också är hemmahörande där inte utgör skattepliktig inkomst, trots att utdelning till ett enligt luxemburgsk rätt bildat SICAV-bolag, som är helt befriat från inkomstskatt i Luxemburg, utgör skattepliktig inkomst för vilken källskatt ska betalas.

21. Domstolen erinrar inledningsvis om sin fasta rättspraxis enligt vilken frågor om direkt skatt visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet, men att medlemsstaterna likväl ska iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet⁸ och avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet⁹.

8 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), punkt 16 och där angiven rättspraxis.

9 — Se dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), punkt 19, av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 37, av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France (REG 2006, s. I-11949), punkt 19, och av den 2 oktober 2008 i mål C-360/06, Heinrich Bauer Verlag (REG 2008, s. I-7333), punkt 17.

22. Medlemsstaternas skattebestämmelser rörande moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater har influerats av direktiv 90/435. Genom direktivets införlivande i Finland ska källskatt inte innehållas på utdelning till ett samfund med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen som direkt innehar minst 20 procent av kapitalet i det bolag som lämnar utdelningen och som dessutom är ett sådant bolag som avses i artikel 2 i direktiv 90/435.

23. Detta är naturligtvis inte fallet vad gäller Nordic Fund SICAV som uppfyller villkoret avseende storleken på den innehavda kapitalandelen i det bolag som lämnar utdelningen men som inte ingår bland de bolag som avses i artikel 2 i direktiv 90/435, eftersom det inte räknas upp i bilagan till direktiv 90/435 och det är helt befriat från inkomstskatt i Luxemburg. Detta innebär emellertid inte att bolaget saknar möjlighet att göra gällande de grundläggande friheter som införts genom fördraget.

24. Situationen ska följaktligen undersökas mot bakgrund av de relevanta bestämmelserna i fördraget.

25. Vilka bestämmelser är då relevanta i förevarande mål? Den hänskjutande domstolens fråga rör både etableringsfriheten och den fria

rörligheten för kapital. Kommissionen å ena sidan och den finländska och den cypriotiska regeringen å andra sidan är oeniga avseende vilka bestämmelser som ska ligga till grund för prövningen av målet.

26. Prövningen kan, beroende på det konkreta fallet, ske på grundval av antingen etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital. Det avgörande kriteriet enligt rättspraxis är huruvida ett moderbolag innehar en andel i sitt dotterbolag som ger moderbolaget ett bestämmande inflytande över det senare bolagets beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas.¹⁰

27. Som framgår av beslutet om hänskjutande är Alpha ett helägt dotterbolag till Nordic Fund SICAV. Det är således klart att Nordic Fund SICAV utövar ett betydande inflytande över Alphas verksamhet. Målet vid den nationella domstolen omfattas således av etableringsfriheten. Jag kommer därför att söka besvara tolkningsfrågan på grundval av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

28. Det ska emellertid, i likhet med vad kommissionen med rätta har betonat, konsta-

teras att valet av vilka bestämmelser i fördraget som ska tillämpas dock inte har någon praktisk betydelse. Resultatet av tillämpningen av artiklarna 43 EG och 56 EG blir detsamma. Resonemanget avseende huruvida situationen för ett aktiebolag eller en place-ringsfond enligt finländsk rätt är jämförbar med situationen för ett SICAV-bolag enligt luxemburgsk rätt kan tillämpas både i fråga om etableringsfriheten och i fråga om den fria rörligheten för kapital.

B — Etableringsfrihet och jämförbar situa-tion

29. Enligt domstolens rättspraxis inbegriper etableringsfriheten en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt stadgeen-liga säte, sitt huvudkontor eller sin huvud-sakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor.¹¹ Nordic Fund SICAV som utövar sin verksamhet i Finland genom det finländska bolaget Alpha – i vilket det innehar samtliga aktier – har onekligen utövat etableringsfriheten.

¹⁰ — Se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkterna 21 och 22, av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 37, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 20, och av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda (REG 2008, s. I-4571), punkt 69.

¹¹ — Se dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 35, av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619), punkt 20, och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107), punkt 29, domen i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 9), punkt 20, dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), punkt 18, och av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon (REG 2008, s. I-8947), punkt 15.

30. Det kan inte heller förnekas att den finländska lagstiftningen ger upphov till särbehandling i förhållande till den utdelning som det finländska bolaget lämnar. I syfte att undvika kaskadbeskattning utgör utdelning som lämnas till ett i Finland hemmahörande bolag inte skattepliktig inkomst, oavsett bolagets form. Utdelning som lämnas till ett bolag som är hemmahörande utanför landet utgör däremot skattepliktig inkomst vilken källbeskattas, med undantag för de bolag som har hemvist i en medlemsstat i unionen och som direkt innehåller minst 20 procent av kapitalet i det bolag som lämnar utdelningen, och dessutom är ett sådant bolag som avses i artikel 2 i direktiv 90/435. Skillnaden i behandling avser alltså bolag som är hemmahörande i Finland och de bolag som är hemmahörande i utlandet, vilka inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/435, och denna skillnad i behandlingen grundas på att bolaget har sitt säte.

31. Som domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast är syftet med etableringsfriheten att säkerställa en nationell behandling i dotterbolagets värdmedlemsstat genom ett förbud mot all diskriminering, hur obetydlig den än må vara, som grundar sig på att ett bolag har valt att förläggas sitt säte.¹²

32. Särbehandling utgör inte i sig någon diskriminering. Det framgår klart av rättspraxis att diskriminering endast föreligger när

olika regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer.¹³ Något annat framgår inte heller av tolkningsfrågan.

33. Jag anser att svaret på frågan huruvida ett moderbolag som är hemmahörande i Finland, eller närmare bestämt, ett moderbolag i form av ett "aktiebolag" eller en "placeringsfond" enligt finländsk rätt, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för ett SICAV-bolag enligt luxemburgsk rätt, står att finna i domstolens dom i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France.¹⁴

34. Jag anser till skillnad från den finländska och den italienska regeringen att domstolens överväganden i det målet inte kan tillämpas på förevarande fall. Argumentet att omständigheterna i målet vid den nationella domstolen i det ovannämnda målet Denkavit Internationaal och Denkavit France inträffade före ikraftträdandet av direktiv 90/435 och att domstolen följaktligen inte kunde beakta detta direktiv vid tolkningen av systemet i fråga saknar enligt min mening grund. Domstolen förklarade i nämnda dom vilka

12 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 14, domen i målet Saint-Gobain (ovan fotnot 11), punkt 35, och domen i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 9), punkt 22.

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 30, av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta (REG 2007, s. I-2555), punkt 18, av den 18 juli 2007 i mål C-182/06, Lakebrink och Peters-Lakebrink (REG 2007, s. I-6705), punkt 27, och av den 18 december 2007 i mål C-341/05, Laval un Parteneri Ltd (REG 2007, s. I-11767), punkt 115.

14 — Ovan fotnot 9.

verkningar bestämmelserna i fördraget har och att bestämmelserna inte kan mista sina verkningar till följd av ett direktiv. Tolkningen av fördraget kan inte föras genom tolkningen av ett direktiv.

erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande aktieägare.

35. Denna slutsats bekräftas i punkt 24 i domen i målet Amurta.¹⁵ Där anges att när det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435 är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst ska undvikas och för detta ändamål införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna dubbelbeskattning. Denna omständighet innebär dock inte i sig att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget.

36. Eftersom jag anser att domstolens överväganden i nämnda dom kan tillämpas på förevarande fall, kan frågan besvaras med hjälp av vad som anges i punkt 38 i den domen. Där anges att från den tidpunkt då en medlemsstat föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare ska erlagga inkomstskatt på de utdelningar som de

37. I Finland hemmahörande moderbolag och i landet ej hemmahörande moderbolag befinner sig således i jämförbara situationer, eftersom moderbolagen i båda fallen ska betala inkomstskatt i Finland. Härvid ska det framhållas att i landet ej hemmahörande moderbolag, oavsett bolagsform, ska erlagga inkomstskatt. Enligt den finländska lagstiftningen undantas emellertid utdelning till moderbolag som är hemmahörande i Finland och, i enlighet med direktiv 90/435, utdelning till en del i landet ej hemmahörande moderbolag, nämligen de som omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/435, från skatt. Den andra delen i landet ej hemmahörande moderbolag, det vill säga de bolag som inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/435, är skyldiga att betala källskatt.

38. Det framgår även av domstolens rättspraxis att det vid bedömningen av huruvida diskriminering föreligger måste prövas huru-

¹⁵ — Ovan fotnot 8.

vida en gemenskapssituation är jämförbar med en helt inhemsk situation. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till det ändamål som eftersträvas med de ifrågavarande nationella bestämmelserna.¹⁶

hörande personer, i den mån en motsvarande skatt påförs dessa i landet ej hemmahörande personer till följd av att medlemsstaten utövar sin beskattningsrätt i förhållande till sistnämnda personer.¹⁷

39. Enligt den finländska regeringens skriftliga yttranden undantas utdelning från skatt i syfte att förhindra kaskadbeskattning.

40. Det ska här framhållas att enligt 6a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet gäller undantaget från skatteplikt inte bara aktiebolag utan även samtliga juridiska personer som är hemmahörande i Finland. Detta innebär att undantaget generellt syftar till att undvika kedjebeskattnings av vinst i dotterbolag vilka betalas ut i form av utdelning till dessas moderbolag.

41. Av domstolens rättspraxis framgår klart att när en medlemsstat har valt att undanta sina i landet hemmahörande personer från kedjebeskattnings måste den utsträcka detta undantag till att även gälla i landet ej hemma-

42. Av det ovanstående följer att den finländska lagstiftningen i fråga medför en särbehandling av moderbolag som befinner sig i en jämförbar situation när det gäller utdelning som i Finland hemmahörande dotterbolag lämnar. Lagstiftningen medför alltså en diskriminering av moderbolag på grundval av var deras säte är beläget, och detta oavsett bolagsform.

43. Denna slutsats ändras inte på grund av det förhållandet att ett SICAV-bolag enligt den inhemska skattelagstiftningen i Luxemburg är befriat från inkomstskatt. Det ska i detta hänseende erinras om att en oförmånlig skattemässig behandling, som strider mot en grundläggande frihet, enligt fast rättspraxis inte kan rättfärdigas med att det finns andra skattemässiga fördelar, även om det antas att sådana förmåner existerar.¹⁸

16 — Se, för ett liknande resonemang, domen i de förenade målen Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 9), punkt 60, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 10), punkt 38, och domen i målet Papillon (ovan fotnot 11), punkt 27.

17 — Se domen i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 9), punkt 37.

18 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 61, och domen i målet Amurta (ovan fotnot 8), punkt 75.

V — Förslag till avgörande

44. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den hänskjutande domstolens tolkningsfråga på följande sätt:

Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande dotterbolag lämnar till ett i landet hemmahörande moderbolag inte utgör skattepliktig inkomst oavsett moderbolagets form, trots att utdelning som lämnas till ett i landet ej hemmahörande moderbolag, vars bolagsform är okänd i den stat där dotterbolaget är hemmahörande och som inte omfattas av tillämpningsområdet för rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, utgör skattepliktig inkomst för vilken källskatt ska betalas, även när det i landet ej hemmahörande moderbolaget är befriat från inkomstskatt i sin hemviststat.