DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
17. oktober 1996 *

I de forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94,

angående anmodninger, som Finanzgericht Köln (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Denkavit Internationaal BV (sag C-283/94),

VITIC Amsterdam BV (sag C-291/94),

Voormeer BV (sag C-292/94),

mod

Bundesamt für Finanzen,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 3 og 5 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6),

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. C. Moitinho de Almeida, og dommerne L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (refererende dommer) og M. Wathelet,

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Denkavit Internationaal BV ved advokat V. Schiller, Köln

— Bundesamt für Finanzen ved Regierungsdirektor R. Schupp, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved Ministerialrat E. Röder og Assessor G. Thiele, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved directeur d'administration J. Devadder, Service Juridique, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— den græske regering ved assisterende juridisk konsulent F. Georgakopoulos, Statens Advokatkontor, rettergangsfuldmægtig K. Grigoriou, Statens Advokatkontor, og forskningsmedarbejder S. Chala, Udenrigsministeriets Særlige Juridiske Kontor for EF-Spørgsmål, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved prof. U. Leanza, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, bistået af avvocato dello Stato M. Fiorilli, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. Grunwald og H. Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 21. marts 1996 af Denkavit Internationaal BV ved advokat V. Schiller, af den tyske regering ved Oberregierungsrat B. Kloke, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, af den græske regering ved K. Grigoriou og S. Chala, af den franske regering ved secrétaire des affaires étrangères G. Mignot, Direction des affaires juridiques, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den nederlandske regering ved assistent-juridisch adviseur M. Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved J. Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 2. maj 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelser af 19. september 1994, indgået til Domstolen den 19. og 27. oktober 1994, har Finanzgericht Köln i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og

datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6, herefter »direktivet«), særligt direktivets artikel 3, stk. 2, og artikel 5.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under sager, som tre nederlandske selskaber, Denkavit Internationaal BV (herefter »Denkavit«), VITIC Amsterdam BV (herefter »VITIC«) og Voormeer BV (herefter »Voormeer«), der hver har en andel i kapitalen i et tysk selskab, har anlagt mod Bundesamt für Finanzen (herefter »Bundesamt«) vedrørende beskatning af udbyttet fra deres datterselskaber.

3 I medfør af direktivets artikel 3, stk. 1, litra a), betegnes som moderselskab ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder visse betingelser, der er opført i direktivets artikel 2, og hvis andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat er på mindst 25%. I medfør af direktivets artikel 3, stk. 2, andet led, kan en medlemsstat uanset stk. 1 undlade »at anvende dette direktiv på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet sådan kapitalandel«.

4 I direktivets artikel 5, stk. 1, bestemmes det, at det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%. I henhold til direktivets artikel 5, stk. 3, kan Forbundsrepublikken Tyskland indtil midten af 1996 opkræve 5% kildeskat.

5 I henhold til artikel 8, stk. 1, skulle direktivet gennemføres i national ret senest den 1. januar 1992.

6 I Tyskland blev direktivet gennemført ved § 44d i »Einkommensteuergesetz« (lov om indkomstskat, herefter benævnt »EStG«). Mens § 44d, stk. 1, indeholder en bestemmelse om nedsættelse af kildeskatten til 5% i overensstemmelse med direktivets artikel 5, stk. 1 og 3, bestemmes det i § 44d, stk. 2, der skal gennemføre direktivets artikel 3, stk. 2, andet led, at »som moderselskab i henhold til stk. 1 betegnes ethvert selskab, der .....kan godtgøre ... at det på tidspunktet, hvor kravet om skat af kapitaludbytte ... opstod, i en sammenhængende periode på mindst tolv måneder har haft en direkte andel på mindst en fjerdedel af den nominelle kapital i ... [datter]selskabet.«

7 I sag C-283/94 havde Denkavit siden 1973 haft en direkte andel på 20% af kapitalen i det tyske selskab Denkavit Futtermittel GmbH. Den 14. juli 1992 steg Denkavit's kapitalandel i datterselskabet efter erhvervelse af yderligere andele til 99,4%. Efter det oplyste ansøgte Denkavit den 6. oktober 1992 med henblik på en dividendeudbetaling i datterselskabet, der var planlagt til den 16. oktober 1992, den tyske skatteforvaltning om nedsættelse af kildeskatten i overensstemmelse med § 44d, stk. 1, i EStG. I ansøgningen forpligtede Denkavit sig udtrykkeligt til at beholde en andel i datterselskabet på over 25% i en sammenhængende periode på mindst to år fra datoen for erhvervelsen, dvs. den 14. juli 1992.

8 Skatteforvaltningen afslog imidlertid ansøgningen om nedsættelse med den begrundelse, at tolvmånedersperioden, hvor moderselskabet i henhold til § 44d, stk. 2, i EStG skulle have besiddet andelen, ikke var udløbet.

9 Da Denkavit havde påklaget denne afgørelse uden at få medhold og anlagt sag ved Finanzgericht Köln, ændrede skatteforvaltningen sin afgørelse den 17. maj 1993 og tillod, at kildeskatten blev nedsat med virkning fra den 15. juli 1993, dvs. et år efter erhvervelsen af den forøgede andel, på betingelse af, at Denkavit beholdt den nødvendige andel til den 30. september 1995.

10 Denkavit har derefter begrænset sin påstand til at vedrøre perioden forud for den 15. juli 1993. For den nationale ret har Denkavit bl. a. gjort gældende at have en retlig interesse i, at det fastslås, at Bundesamt's afslag på nedsættelse af kildeskatten for perioden indtil den 14. juli 1993 var retsstridigt, idet datterselskabet på grund af dette afslag afstod fra den overskudsudlodning, der oprindeligt var planlagt til den 16. oktober 1992. Denkavit har anført, at man blev påført et væsentligt rentetab ved, at datterselskabet blev tvunget til at afstå fra udlodningen, og at man vil rejse krav om erstatning efter afslutningen af sagen, der verserer for Finanzgericht.

11 I sag C-291/94 havde VITIC siden 1987 haft en direkte andel på 19% af kapitalen i det tyske selskab Wesumat GmbH. Den 2. januar 1992 nåede andelen efter yderligere erhvervelser op på 95%. Den 15. oktober 1991 besluttede datterselskabet at udbetale en dividende, der skulle komme til udbetaling den 15. januar 1992, af overskuddet pr. 31. december 1990. Af den dividende, der tilfaldt moderselskabet, blev der bl. a. indeholdt skat af kapitaludbytte beregnet efter den sædvanlige takst.

12 Den 29. juni 1992 ansøgte VITIC i henhold til § 44d, stk. 1, i EStG om refusion af indeholdt skat i det omfang, skatten oversteg den nedsatte sats på 5%.

13 Den 16. oktober 1992 afslog skatteforvaltningen ansøgningen om refusion med den begrundelse, at kravet om tolv måneders besiddelse i § 44d, stk. 2, i EStG ikke var opfyldt.

14 Da VITIC's klage herover blev afvist, anlagde VITIC sag ved Finanzgericht Köln.

15 I sag C-292/94 erhvervede Voormeer den 27. februar 1992 96,13% af kapitalen i det tyske selskab Framode GmbH. Den 28. april 1992 besluttede Framode GmbH at udbetale en dividende for regnskabsåret 1. marts 1991 til 29. februar 1992, hvilket skulle finde sted den 4. maj 1992. Ved udbetaling af den dividende, der tilfaldt moderselskabet, blev der bl. a. indeholdt skat af kapitaludbytte beregnet efter den sædvanlige takst.

16 Den 15. oktober 1992 ansøgte Voormeer om refusion af indeholdt skat i det omfang, skatten oversteg den nedsatte sats på 5%. Da skatteforvaltningen afslog ansøgningen om refusion af samme grunde som i VITIC-sagen, indgav Voormeer klage den 22. januar 1993. Da klagen blev afvist den 23. februar 1993, anlagde Voormeer sag ved Finanzgericht Köln.

17 I de tre hovedsager har Finanzgericht Köln oplyst, at ved anvendelse af national ret alene skal sagsøgte frifindes. Finanzgericht Köln har imidlertid udtrykt tvivl om, hvorvidt § 44d, stk. 2, i EStG er forenelig med direktivets artikel 3, stk. 2, hvori der tilsyneladende ikke stilles noget krav om, at den minimumsperiode, hvor moderselskabet skal beholde sin andel i kapitalen i datterselskabet, skal være tilbagelagt, når ansøgningen om skattenedsættelsen indgives. Dette er grunden til, at Finanzgericht Köln har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

I sag C-283/94:

»1) Skal Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 6), særlig dettes artikel 3, stk. 2, fortolkes således, at medlemsstaterne er berettigede til at nægte et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat de i artikel 5 fastsatte skattefordele, når moderselskabet på den ene side endnu ikke på tidspunktet for udlodning af det pågældende udbytte har besiddet en direkte andel på en fjerdedel af den nominelle kapital i det indenlandske datterselskab i en sammenhængende periode på mindst

12 måneder, men moderselskabet på den anden side over for de kompetente skattemyndigheder i datterselskabets medlemsstat har forpligtet sig til i en sammenhængende periode på mindst to år efter erhvervelsen at beholde sin andel i datterselskabet?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Skal Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 6) fortolkes således, at et moderselskab, der opfylder betingelserne i direktivets artikel 2 og 3, over for datterselskabets medlemsstat umiddelbart kan påberåbe sig direktivets artikel 5 som grundlag for sit krav på den deri fastsatte fritagelse for eller nedsættelse af kildeskat, og påhviler i bekræftende fald beskyttelsen af dette retskrav de nationale retsinstanser i datterselskabets medlemsstat?

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Hvis datterselskabets medlemsstat har gennemført direktivets artikel 3, stk. 2, urigtigt i national ret, idet det deri fastsatte krav til en minimumsperiode, hvor andelen skal være i besiddelse, i henhold til national lovgivning allerede skal være opfyldt, før der udloddes udbytte, som i henhold til direktivets artikel 5 skal beskattes lempeligere, tilkommer der da efter de kriterier, som Domstolen lagde til grund i sin dom af 19. november 1991 i de forenede sager C-6/90 og C-9/90 (Francovich og Bonifaci), det i spørgsmål 1 og 2 beskrevne moderselskab et erstatningskrav, der er hjemlet eller påbudt i fællesskabsretten, mod denne medlemsstat for rentetab, som er påført selskabet ved, at det har udsat en udlodning af udbytte i datterselskabet, der var planlagt til at finde sted i løbet af den ovennævnte i national ret fastsatte minimumsperiode, til efter udløbet af denne periode?«

I sagerne C-291/94 og C-292/94:

»1) Skal Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 6), særlig dettes artikel 3, stk. 2, fortolkes således, at

medlemsstaterne er berettigede til at nægte et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat de i artikel 5 fastsatte skattefordele, når moderselskabet endnu ikke på tidspunktet for udlodningen af det pågældende udbytte har besiddet en direkte andel på en fjerdedel af den nominelle kapital i det indenlandske datterselskab i en sammenhængende periode på mindst to år, men dette minimumskrav til varigheden af besiddelsen opfyldes i den efterfølgende periode?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Skal ovennævnte direktiv fortolkes således, at et moderselskab, der opfylder betingelserne i direktivets artikel 2 og 3, over for datterselskabets medlemsstat umiddelbart kan påberåbe sig direktivets artikel 5 som grundlag for sit krav på den deri fastsatte fritagelse for eller nedsættelse af kildeskat, og påhviler i bekræftende fald beskyttelsen af dette retskrav de nationale retsinstanser i datterselskabets medlemsstat?«

Det første spørgsmål

18 Med det første spørgsmål i de tre sager ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om en medlemsstat kan gøre fordelen i direktivets artikel 5, stk. 1, betinget af, at moderselskabet på tidspunktet for udlodning af udbyttet har haft en andel på mindst 25% af kapitalen i datterselskabet mindst i den af medlemsstaten i medfør af direktivets artikel 3, stk. 2, fastsatte periode. I sag C-283/94 har Finanzgericht endvidere spurgt, om besvarelsen ville blive en anden, hvis et moderselskab, som ansøger om fordelen inden minimumsperioden er gået, ensidigt forpligter sig til at beholde sin andel i denne periode.

19 Ifølge Denkavit og Kommissionen fremgår det af selve ordlyden af direktivet, at den minimumsperiode, der er fastsat i medfør af artikel 3, stk. 2, ikke nødvendigvis skal være gået, når skattefordelen ydes. Direktivet har efter deres mening til formål

at tilskynde til investeringer på tværs af landegrænserne og ikke at afskrække fra sådanne investeringer ved at lægge hindringer i vejen for adgangen til de skattefordele, der ydes i forbindelse med samarbejdet mellem selskaber i samme medlemsstat.

20 Kommissionen har endvidere gjort gældende, at Kommissionen i forslaget til direktivet, som blev forelagt Rådet den 15. januar 1969 (JO C 39, s. 1), anbefalede, at man ikke længere (med tilbagevirkende gyldighed) anser et selskab, der i øvrigt opfylder de stillede betingelser, for at være et moderselskab, hvis selskabet skiller sig af med sin andel inden to år efter erhvervelsen. Det fremgår efter Kommissionens opfattelse heraf, at skattefordelen skal ydes allerede fra erhvervelsen af andelen, idet det efterfølgende kan kontrolleres, at perioden er overholdt.

21 Bundesamt har i det væsentlige gjort gældende, at eftersom direktivets artikel 3, stk. 2, ikke indeholder nogen oplysninger herom, har medlemsstaterne et frit skøn. Denne opfattelse deles i det hele af den belgiske, tyske, græske, italienske og nederlandske regering. Ifølge disse er den fortolkning, som fremgår af den omtvistede tyske bestemmelse, endvidere den eneste, som gør det muligt for administrationen at bekæmpe misbrug. Det ville skabe en lang række praktiske og tekniske vanskeligheder efterfølgende at kontrollere, at moderselskabet faktisk havde haft andelen i den krævede periode, særligt, hvis udbytte var udbetalt i et andet land.

22 Det bemærkes først, at direktivet, som det bl. a. fremgår af tredje betragtning hertil, har til formål at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater og samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat ved indførelse af en fælles beskatningsordning og således at lette samarbejdet på tværs af landegrænserne. For at undgå dobbeltbeskatning indeholder direktivets artikel 5, stk. 1, således en bestemmelse, hvorefter der ved udlodning af udbytte sker fritagelse for kildeskat i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

23 Direktivets artikel 3, stk. 2, giver medlemsstaterne kompetence til at gøre denne skattefordel betinget af, at andelen er besiddet i en minimumsperiode, som medlemsstaterne frit kan fastsætte, men som under alle omstændigheder ikke må være længere end to år.

24 Der henvises dog til ordlyden af direktivets artikel 3, stk. 2, andet led, hvorefter medlemsstaterne kun kan undlade at yde moderselskaberne skattefritagelsen, når moderselskaberne »ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet (o. a. : I de øvrige sprogversioner af direktivet hedder det 'besidder' i stedet for 'har besiddet') sådan kapitalandel«.

25 Det fremgår af ordlyden af denne bestemmelse og særligt af brugen af udsagnsordets tid (præsens) i alle de sproglige versioner, undtagen den danske, at moderselskabet for at få skattefordelen skal have en andel i datterselskabet i en bestemt periode, og at det ikke kræves, at denne periode allerede er tilbagelagt på det tidspunkt, hvor skattefordelen ydes. Denne fortolkning svækkes ikke af, at der i den danske version er brugt førnutid.

26 Fortolkningen har endvidere støtte i direktivets formål, der — som det allerede er anført i præmis 22 i nærværende dom — er at lette den skattemæssige ordning for samarbejde på tværs af landegrænserne. Medlemsstaterne kan således ikke ensidigt indføre begrænsninger på dette punkt, såsom kravet i den foreliggende sag om, at minimumsperioden for besiddelse af andelen allerede skal være tilbagelagt på det tidspunkt, hvor der sker udlodning af det udbytte, med hensyn til hvilket der ansøges om anvendelse af skattefordelen.

27 Det bemærkes endvidere, at medlemsstaternes beføjelse til at fastsætte en minimumsperiode, hvori moderselskabet skal besidde en andel i datterselskabet, udgør en fravigelse fra princippet om fritagelse for kildeskat i direktivets artikel 5, stk. 1, og derfor skal underkastes en streng fortolkning (jf. bl. a. dom af 28.3.1996, sag C-318/94, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1949, præmis 13). Beføjelsen kan derfor ikke til skade for de virksomheder, som direktivet tillægger fordelen, undergives en fortolkning, der går videre end selve ordlyden af artikel 3, stk. 2.

28 Over for ovenstående fortolkning har de regeringer, der har afgivet indlæg, indvendt, at de fleste medlemsstater, der har udnyttet beføjelsen i direktivets artikel 3, stk. 2, har fortolket bestemmelsen således, at den indeholder et krav om, at minimumsperioden for besiddelse af andelen skal være tilbagelagt, når der indgives ansøgning om skattefritagelse, eller når datterselskabet udlodder udbyttet. Da Rådet vedtog direktivet, var der enighed om at anvende forholdsvis vage formuleringer for at gøre det muligt at anlægge forskellige fortolkninger afhængig af behovet i de nationale retsordener. Den af Kommissionen og Denkavit forfægtede indskrænkende fortolkning er derfor efter deres opfattelse i strid med lovgivers hensigt.

29 Dette argument kan ikke tages til følge. Meninger, medlemsstaterne har givet udtryk for i Rådet, såsom dem, regeringerne har omtalt i deres indlæg, er uden juridisk betydning, når de ikke har fundet udtryk i retsreglerne. Retsreglerne rettes nemlig til borgerne, og borgerne skal kunne handle i tillid til deres indhold, hvilket er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet.

30 For det andet har Bundesamt og den tyske regering anført, at den fortolkning, der fremgår af den tyske lovgivers gennemførelse af direktivets artikel 3, stk. 2, finder støtte i artikel 1, stk. 2, hvori det bestemmes, at direktivet ikke er »til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug«.

31 Det bemærkes, at direktivets artikel 1, stk. 2, er en principbestemmelse, hvis indhold der i detaljer er redegjort for i direktivets artikel 3, stk. 2. Direktivets artikel 3, stk. 2, har konkret til formål — hvilket ikke bestrides af de parter, der har afgivet indlæg for Domstolen — at bekæmpe misbrug i form af erhvervelse af andele i selskabers kapital alene i det øjemed at opnå bestemmelsernes skattefordele uden hensigt til en varig investering. Det findes derfor ikke relevant at anvende direktivets artikel 1, stk. 2, til at fortolke artikel 3, stk. 2.

32 Medlemsstaterne kan derfor ikke gøre skattefordelen i direktivets artikel 5, stk. 1, betinget af, at moderselskabet på tidspunktet for udlodning af udbyttet har haft en andel i datterselskabet i den minimumsperiode, der er fastsat i medfør af artikel 3, stk. 2, når blot kravet til periodens varighed opfyldes efterfølgende.

33 Med hensyn hertil står det medlemsstaterne frit for på baggrund af forholdene i deres nationale retsorden at fastsætte nærmere bestemmelser om, hvordan det sikres, at kravet til periodens varighed opfyldes. I direktivet er det ikke anført, hvordan medlemsstaterne, der har udnyttet beføjelsen i direktivets artikel 3, stk. 2, skal sikre overholdelsen af minimumskravet til varigheden af besiddelsen af andelen, når perioden udløber efter indgivelsen af ansøgning om skattefritagelse. Særligt indeholder direktivet i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, ikke en forpligtelse for medlemsstaterne til at yde fritagelsen fra begyndelsen af perioden uden sikkerhed for senere at kunne opnå betaling af skatten i tilfælde af, at moderselskabet ikke overholder det af medlemsstaterne fastsatte minimumskrav til varigheden af besiddelsen. Det fremgår heller ikke af direktivet, at medlemsstaterne er forpligtede til at yde skattefritagelsen straks, når moderselskabet ensidigt forpligter sig til at overholde minimumskravet til varigheden af besiddelsen.

34 De af den tyske og den græske regering fremførte argumenter om, det ville være i strid med idéen bag kildeskat og ville krænke retssikkerheden, hvis skatteforvaltningerne skulle yde skattefordele, hvis berettigelse først ville blive undersøgt efterfølgende, er derfor ikke relevante.

35 Ydelse af skattefordelen allerede fra moderselskabets erhvervelse af en tilstrækkelig andel i datterselskabets kapital kombineret med muligheden for senere tilbagesøgning, hvis det viser sig, at minimumskravet til varigheden af besiddelsen ikke er blevet overholdt, er ikke den eneste måde at sikre overholdelsen af bestemmelsen i direktivets artikel 3, stk. 2. Som det fremgår af punkt 34 i generaladvokatens forslag til afgørelse har visse medlemsstater for sådanne tilfælde indført passende

foranstaltninger. Da direktivet ikke indeholder bestemmelser herom, tilkommer det ikke Domstolen at pålægge medlemsstaterne bestemte foranstaltninger.

36 Det første spørgsmål skal herefter besvares således, at medlemsstaterne ikke kan gøre ydelse af skattefordelen i direktivets artikel 5, stk. 1, betinget af, at moderselskabet på tidspunktet for udlodning af udbyttet har haft en andel på mindst 25% af kapitalen i datterselskabet mindst i den af medlemsstaten i medfør af direktivets artikel 3, stk. 2, fastsatte periode. Det tilkommer medlemsstaterne at opstille regler til sikring af, at minimumsperioden overholdes, i overensstemmelse med procedurerne i deres nationale ret. Under alle omstændigheder er medlemsstaterne ikke i henhold til direktivet forpligtede til straks at yde skattefritagelsen, når moderselskabet ensidigt forpligter sig til at overholde minimumskravet til varigheden af besiddelsen af andelen.

Det andet spørgsmål

37 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret for det tilfælde, at den nationale lovgivning findes at være uforenelig med direktivets artikel 3, stk. 2, oplyst, om direktivets artikel 5 umiddelbart kan påberåbes ved de nationale retsinstanser af moderselskaber, der opfylder betingelserne i direktivets artikel 3, stk. 2.

38 Det bemærkes hertil, at det i direktivets artikel 5, stk. 1, klart og utvetydigt bestemmes, at moderselskaber, der har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%, fritages for kildeskat. I artikel 5, stk. 3, anføres det ligeledes klart, at Forbundsrepublikken Tyskland indtil midten af 1996 kan opkræve 5% i kildeskat.

39 Ganske vist giver direktivets artikel 3, stk. 2, medlemsstaterne beføjelse til at fravige denne regel, når moderselskabet ikke beholder sin andel i datterselskabet i en vis minimumsperiode, og bestemmelsen tillægger dem et skøn ved fastsættelsen af varigheden af denne periode, som ikke kan vare længere end to år, og — som anført ovenfor — ved udformningen af de administrative procedurer, der skal anvendes. Det er således ikke umuligt at afgøre, hvilke minimumsrettigheder der følger af de principielle bestemmelser i direktivets artikel 5 (jf. tilsvarende dom af 14.7.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325, præmis 17).

40 Det andet spørgsmål skal derfor besvares således, at når en medlemsstat har udnyttet beføjelsen i direktivets artikel 3, stk. 2, kan moderselskaber umiddelbart påberåbe sig rettighederne i direktivets artikel 5, stk. 1 og 3, ved de nationale retsinstanser, for så vidt disse selskaber opfylder det minimumskrav til besiddelsens varighed, som medlemsstaten har fastsat.

Det tredje spørgsmål

41 Med det tredje spørgsmål, som udelukkende vedrører sag C-283/94, ønsker den forelæggende ret, såfremt Domstolen besvarer det første spørgsmål benægtende, oplyst, om den pågældende medlemsstats mangelfulde gennemførelse af direktivet medfører, at moderselskaberne har et erstatningskrav for rentetab, som de måtte have lidt ved, at udlodningen af overskud i datterselskabet er blevet udsat til efter udløbet af den i medfør af direktivets artikel 3, stk. 2, fastsatte minimumsperiode for besiddelse af kapitalandelen.

42 Ifølge den tyske skatteforvaltning er dette spørgsmål uden relevans for sagen og kan derfor ikke antages til realitetsbehandling, idet Denkavit ikke i hovedsagen har nedlagt påstand om erstatning af tab, som selskabet eventuelt har lidt som følge af den forsinkelse, hvormed der blev ydet selskabet skattenedsættelse.

43 Den tyske regering har givet udtryk for tvivl om, hvorvidt Denkavit har lidt et tab, idet selskabets datterselskab fortsat har haft mulighed for at anbringe de midler, som ellers skulle være udloddet, på anden måde.

44 Hertil bemærkes blot, at ifølge fast retspraksis tilkommer det udelukkende de nationale retsinstanser, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at de kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, de forelægger Domstolen. En afvisning fra realitetsbehandling af en anmodning fra en national retsinstans er kun mulig, hvis det viser sig, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten åbenbart savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand (jf. bl. a. dom af 28.3.1996, sag C-129/94, Ruiz Bernáldez, Sml. I, s. 1829, præmis 7).

45 I den foreliggende sag har Denkavit under retsmødet forklaret, at selskabet har anlagt sag ved den forelæggende ret for at opnå, at den retsakt, hvorved Bundesamt afslog at yde selskabet skattenedsættelse for perioden fra den 14. juli 1992 til den 14. juli 1993, kendes ulovlig, og at det således fastslås, at selskabet derfor har en retlig interesse i henhold til de nationale retsregler, hvilket tjener til at forberede en senere erstatningssag.

46 Det af den forelæggende ret stillede spørgsmål kan derfor ikke anses for at savne enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand. Spørgsmålet skal derfor behandles.

47 Det bemærkes, at ifølge fast retspraksis følger der af selve traktatens system et princip om, at staten er erstatningsansvarlig for tab, som er forvoldt borgerne på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten, der må tilregnes staten (jf. bl. a. dom

af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029, præmis 31, og af 8.10.1996, forenede sager C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 og C-190/94, Dillenkofer m.fl., Sml. I, s. 4845, præmis 20).

48 I disse domme fastslog Domstolen på baggrund af sagens konkrete omstændigheder, at fællesskabsretten anerkender en ret til erstatning, såfremt tre betingelser er opfyldt, nemlig at den bestemmelse, der er overtrådt, har til formål at tillægge borgerne rettigheder, at overtrædelsen er tilstrækkelig kvalificeret, og at der er en direkte årsagsforbindelse mellem statens overtrædelse af sin forpligtelse og de skadelidtes tab (ovennævnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, præmis 51, og i Dillenkofer-sagen, præmis 21 og 23). Domstolen har særligt fastslået, at disse betingelser skal anvendes på den situation, at en medlemsstat ikke har gennemført et EF-direktiv korrekt i national ret (dom af 26.3.1996, sag C-392/93, British Telecommunications, Sml. I, s. 1631, præmis 40).

49 Selv om det i princippet tilkommer de nationale retsinstanser at tage stilling til, om betingelserne for, at medlemsstaternes erstatningsansvar som følge af overtrædelser af fællesskabsretten er opfyldt, bemærkes, at Domstolen i nærværende sag har alle de oplysninger, der er nødvendige for at bedømme, om der kan siges at foreligge en tilstrækkelig kvalificeret overtrædelse af fællesskabsretten.

50 Det følger af Domstolens praksis, at en overtrædelse er tilstrækkelig kvalificeret, såfremt en institution eller en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence til at udstede generelle retsakter åbenbart og groft har overskredet grænserne for sine beføjelser (ovennævnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, præmis 55, og i Dillenkofer-sagen, præmis 25). Blandt de momenter, der kan tages i

betragtning, er særligt, hvor klar og præcis den tilsidesatte bestemmelse er (ovennævnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, præmis 56, og British telecommunications, præmis 42).

51 Med hensyn til betingelsen i den foreliggende sag om, at den minimumsperiode, der er fastsat for besiddelse af kapitalandelen, skal være tilbagelagt, når skattefordelen ydes, bemærkes det, at den af Forbundsrepublikken Tyskland anlagte fortolkning deles af næsten alle andre medlemsstater, der har udnyttet beføjelsen til fravigelse. Efter det oplyste var disse medlemsstater efter de drøftelser, der havde fundet sted i Rådet, af den opfattelse, at de med føje kunne anlægge en sådan fortolkning. Hertil kan det særligt anføres, at direktivets artikel 1, stk. 2, udtrykkeligt nævner hensynet til at hindre misbrug.

52 Det bemærkes endvidere, at eftersom nærværende sag er den første, der vedrører direktivet, gav Domstolens praksis ikke Forbundsrepublikken Tyskland nogen anvisninger på fortolkning af den pågældende sag.

53 Den omstændighed, at en medlemsstat ved gennemførelsen af direktivet mente at være beføjet til at kræve, at minimumsperioden for besiddelse af andelen allerede skulle være tilbagelagt ved udlodningen af udbyttet, kan herefter ikke anses for en tilstrækkeligt kvalificeret overtrædelse af fællesskabsretten i den betydning, der er anvendt i ovennævnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, British Telecommunications, og Dillenkofer m.fl.

54 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares således, at en medlemsstat, som ved gennemførelsen af direktivet retsstridigt har bestemt, at den i medfør af artikel 3, stk. 2, fastsatte minimumsperiode for besiddelse af kapitalandelen skal være tilbagelagt, når der sker udlodning af det udbytte, som er omfattet af skattefordelen i artikel 5, ikke i henhold til fællesskabsretten er forpligtet til at erstatte moderselskabet det tab, det måtte have lidt som følge heraf.

Sagens omkostninger

55 De udgifter, der er afholdt af den belgiske, tyske, græske, franske, italienske og nederlandske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Köln ved kendelser af 19. september 1994, for ret:

1) **Medlemsstaterne kan ikke gøre ydelse af skattefordelen i artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater betinget af, at moderselskabet på tidspunktet for udlodning af udbyttet har haft en andel på mindst 25% af kapitalen i datterselskabet mindst i den af medlemsstaten i medfør af direktivets artikel 3, stk. 2, fastsatte periode. Det tilkommer medlemsstaterne at opstille regler til sikring af, at minimumsperioden overholdes, i overensstemmelse med procedurerne i deres nationale ret. Under alle omstændigheder er medlemsstaterne ikke i henhold til direktivet forpligtede til straks at yde skattefritagelsen, når moderselskabet ensidigt forpligter sig til at overholde minimumskravet til varigheden af besiddelsen af andelen.**

2) **Når en medlemsstat har udnyttet beføjelsen i ovennævnte direktivs artikel 3, stk. 2, kan moderselskaber umiddelbart påberåbe sig rettighederne i direktivets artikel 5, stk. 1 og 3, ved de nationale retsinstanser, for så vidt disse selskaber opfylder det mindstekrav til besiddelsens varighed, som medlemsstaten har fastsat.**

3) **En medlemsstat, som ved gennemførelsen af ovennævnte direktiv retsstridigt har bestemt, at den i medfør af artikel 3, stk. 2, fastsatte minimumsperiode for besiddelse af kapitalandelen skal være tilbagelagt, når der sker udlodning af det udbytte, som er omfattet af skattefordelen i artikel 5, ikke i henhold til fællesskabsretten er forpligtet til at erstatte moderselskabet det tab, det måtte have lidt som følge heraf.**

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Jann Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. oktober 1996.

R. Grass J. C. Moitinho de Almeida

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling