DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 17 oktober 1996 *

I de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Finanzgericht Köln (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Denkavit Internationaal BV (C-283/94),

VITIC Amsterdam BV (C-291/94),

Voormeer BV (C-292/94)

och

Bundesamt für Finanzen,

angående tolkningen av artiklarna 3 och 5 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT nr L 225, s. 6),

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. C. Moitinho de Almeida samt domarna L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (referent) och M. Wathelet,

generaladvokat: F. G. Jacobs,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Denkavit Internationaal BV, genom advokaten V. Schiller, Köln,

— Bundesamt für Finanzen, genom R. Schupp, Regierungsdirektor, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom dr E. Röder, Ministerialrat, och assessorn G. Thiele, båda vid förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom rådgivaren J. Devadder, ministeriet för utrikesärenden, utrikeshandel och utvecklingsbistånd, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom biträdande juridiske rådgivaren F. Georgakopoulous, statens rättsliga råd, juridiska ombudet K. Grigoriou, statens rättsliga råd, och specialiserade vetenskaplige medarbetaren S. Chala, utrikesministeriets särskilda avdelning för gemenskapsrättsliga tvister, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom professor U. Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av M. Fiorilli, avvocato dello Stato, i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren J. Grunwald, och H. Michard, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 21 mars 1996 av: Denkavit International BV, företrädd av V. Schiller, Tysklands regering, företrädd av B. Kloke, Oberregierungsrat, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud, Greklands regering, företrädd av K. Grigoriou och S. Chala, Frankrikes regering, företrädd av G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud, Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren M. Fierstra, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av J. Grunwald,

och efter att den 2 maj 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht Köln har genom beslut av den 19 september 1994, som inkom till domstolen den 19 respektive den 27 oktober samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt flera frågor angående tolkningen av rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för

moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT nr L 225, s. 6, nedan kallat direktivet), särskilt tolkningen av artiklarna 3.2 och 5 i detta direktiv.

2 Dessa frågor har uppkommit i tre mål mellan, å ena sidan, Denkavit Internationaal BV (nedan kallat Denkavit), VITIC Amsterdam BV (nedan kallat VITIC) och Voormeer BV (nedan kallat Voormeer), vilka är bolag bildade enligt nederländsk rätt som alla äger andelar i tyska bolag, och, å andra sidan, Bundesamt für Finanzen (nedan kallat Bundesamt) rörande beskattningen av utdelning från deras dotterbolag.

3 Status som moderbolag tillskrivs enligt artikel 3.1 a i direktivet varje bolag i en medlemsstat som uppfyller vissa i artikel 2 i direktivet angivna villkor och som innehar andelar motsvarande minst 25 procent av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat. Enligt artikel 3.2 andra strecksatsen i direktivet har medlemsstaterna möjlighet "att inte tillämpa detta direktiv på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag eller på de bolag i medlemsstaten i vilka ett bolag från en annan medlemsstat inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år".

4 I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs att vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall vara befriad från källskatt, om moderbolaget innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget. I artikel 5.3 i direktivet ges Tyskland rätt att till mitten av år 1996 ta ut en utjämnande källskatt på fem procent.

5 Enligt artikel 8.1 skulle direktivet vara införlivat med den nationella rätten senast den 1 januari 1992.

6 I Tyskland har direktivet införlivats genom 44d § Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt, nedan kallad EStG). Medan det i första punkten i denna bestämmelse föreskrivs att källskatten i enlighet med artikel 5.1 och 5.3 i direktivet skall minskas till fem procent, anges det i andra punkten, som är avsedd att införliva artikel 3.2 andra strecksatsen i direktivet, att "status som moderbolag, i den mening som avses i första punkten, tillskrivs varje bolag som ..., vid den tidpunkt då skatt tas ut på inkomst av kapital, ... kan bevisa att det sedan minst tolv månader utan avbrott innehar andelar motsvarande minst 25 procent av det nominella kapitalet i ... [dotter]bolaget."

7 I mål C-283/94 innehade Denkavit sedan år 1973 en direkt andel om 20 procent av kapitalet i det tyska bolaget Denkavit Futtermittel GmbH. Efter ett förvärv av ytterligare andelar i bolaget ökade Denkavits andel den 14 juli 1992 till 99,4 procent. Av allt att döma med hänsyn till en vinstutdelning från dotterbolaget som skulle ske den 16 oktober 1992 begärde Denkavit den 6 oktober 1992 vid den tyska skattemyndigheten att källskatten skulle minskas i enlighet med 44d § första punkten EStG. I sin begäran utfäste Denkavit sig uttryckligen att behålla en andel överstigande 25 procent under en oavbruten period av minst två år räknat från dagen för förvärvet, dvs. den 14 juli 1992.

8 Skattemyndigheten avslog emellertid begäran om skattelättnad med motiveringen att den för innehavet enligt 44d § EStG gällande tolvmånadersperioden inte hade fullgjorts.

9 Sedan Denkavit utan framgång hade överklagat beslutet och väckt talan vid Finanzgericht Köln ändrade skattemyndigheten den 17 maj 1993 sitt beslut och medgav beskattning enligt den lägre skattesatsen från den 15 juli 1993, således ett år efter förvärvet av den ytterligare andelen, på villkor att Denkavit behöll en tillräcklig andel till den 30 september 1995.

10 Denkavit har därefter begränsat sin talan till att avse perioden före den 15 juli 1993. Vid den nationella domstolen har Denkavit bland annat hävdat att det har ett berättigat intresse av att få fastslaget att det beslut varigenom Bundesamt hade förvägrat Denkavit skatteförmånen för perioden fram till den 14 juli 1993 var rättsstridigt, eftersom dotterbolaget som en följd av detta beslut hade avstått från den utdelning som från början hade planerats till den 16 oktober 1992. Detta framtvingade avstående har gett upphov till avsevärda ränteförluster, för vilka Denkavit har för avsikt att begära skadestånd sedan rättegången vid skattedomstolarna avslutats.

11 I mål C-291/94 innehade VITIC sedan år 1987 en direkt andel om 19 procent av kapitalet i det tyska bolaget Wesumat GmbH. Efter ett förvärv av ytterligare andelar ökade innehavet den 2 januari 1992 till 95 procent. Dotterbolaget beslutade den 15 oktober 1991 om en utdelning, med förfallodag den 15 januari 1992, av den vinst som hade överförts den 31 december 1990. Utdelningen till moderbolaget utbetalades med avdrag för bland annat skatt på inkomst av kapital, vilken hade beräknats efter den vanliga skattesatsen.

12 VITIC begärde den 29 juni 1992 med stöd av 44d § första punkten EStG återbetalning av den uttagna skatten till den del denna översteg den reducerade skattesatsen om fem procent.

13 Skattemyndigheten avslog den 16 oktober 1992 begäran om återbetalning med motiveringen att den enligt 44d § EStG gällande tolvmånadersperioden inte hade fullgjorts.

14 VITIC överklagade beslutet. Sedan överklagandet avslagits väckte bolaget talan vid Finanzgericht Köln.

15 I mål C-292/94 har Voormeer den 27 februari 1992 förvärvat 96,13 procent av kapitalet i det tyska bolaget Framode GmbH. Detta bolag beslutade den 28 april 1992 om utdelning, med förfallodag den 4 maj 1992, avseende verksamhetsåret från den 1 mars 1991 till den 29 februari 1992. Utdelningen till moderbolaget utbetalades med avdrag för bland annat skatt på inkomst av kapital, vilken hade beräknats efter den vanliga skattesatsen.

16 Den 15 oktober 1992 begärde Voormeer återbetalning av den skatt som hade tagits ut till den del som den översteg den reducerade skattesatsen av fem procent. Då skattemyndigheten avslog begäran om återbetalning av samma skäl som i målet VITIC, överklagade Voormeer beslutet den 22 januari 1993. Sedan detta avslagits den 23 februari 1993 väckte Voormeer talan vid Finanzgericht Köln.

17 I de tre målen vid den nationella domstolen har Finanzgericht angivit att talan i målen skulle ogillas om endast nationell rätt tillämpades. Den har emellertid framfört tvivel om huruvida 44d § första punkten EStG är förenlig med artikel 3.2 i direktivet, i vilken det inte tycks förekomma något krav på att den minimiperiod under vilken moderbolaget måste behålla sin andel av dotterbolagets kapital redan har löpt ut när begäran om sänkt skatt lämnas in. Den nationella domstolen har därför beslutat att vilandeförklara målet och underställa EG-domstolen följande frågor.

Mål C-283/94

"1) Skall rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT nr L 225 av den 20 augusti 1990, s. 6) och särskilt artikel 3.2 i detta direktiv tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att utestänga ett moderbolag som har sitt säte i en annan medlemsstat från de skatteförmåner som föreskrivs i artikel 5, när moderbolaget vid tidpunkten för vinstutdelningen i fråga ännu inte sedan minst tolv månader utan avbrott direkt innehar minst 25 procent av det nominella kapitalet i det inhemska dotterbolaget,

men, i förhållande till de behöriga skattemyndigheterna i den medlemsstat där dotterbolaget finns, har åtagit sig att behålla sitt innehav om minst 25 procent av det nominella kapitalet under en oavbruten period av minst två år räknat från förvärvet?

2) För det fall att den första frågan besvaras nekande: Skall rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT nr L 225 av den 20 augusti 1990, s. 6) tolkas på så sätt att ett moderbolag som uppfyller villkoren i artiklarna 2 och 3 i direktivet direkt, gentemot den medlemsstat där dotterbolaget finns, kan åberopa artikel 5 i direktivet till stöd för sin rätt till befrielse från eller sänkning av den källskatt som föreskrivs där, och ankommer det i så fall på de nationella domstolarna i den medlemsstat där dotterbolaget finns att skydda denna rätt?

3) För det fall att den första frågan besvaras nekande: När den medlemsstat där dotterbolaget finns felaktigt har införlivat artikel 3.2 i direktivet med den nationella rätten på det sättet att nationell rätt innebär att den minimiperiod för innehav som föreskrivs där måste ha löpt ut innan den vinstutdelning sker som skall vara föremål för skatteförmånen enligt artikel 5 i direktivet, har då det moderbolag som beskrivits i frågorna 1 och 2 ovan, med beaktande av de kriterier som fastställts i den dom som domstolen meddelade den 19 november 1991 i de förenade målen C-6/90 och C-9/90 (Francovich och Bonifaci) en rätt till skadestånd, som gäller enligt gemenskapsrätten eller som påbjuds i gemenskapsrätten, gentemot denna medlemsstat för de ränteförluster som det har drabbats av som en följd av att det har skjutit upp genomförandet av en vinstutdelning från dotterbolaget, som hade beslutats medan den nationella minimiperioden för innehavet löpte, till det att perioden löpte ut?"

Mål C-291/94 och C-292/94

"1) Skall rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT nr L 225, s. 6 av den 20 augusti 1990) och särskilt

artikel 3.2 i detta direktiv tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att utestänga ett moderbolag som har sitt säte i en annan medlemsstat från de skatteförmåner som föreskrivs i artikel 5, när moderbolaget vid tidpunkten för vinstutdelningen i fråga förvisso ännu inte i en oavbruten period av minst två år har innehaft minst 25 procent av det nominella kapitalet direkt i det inhemska dotterbolaget, men när denna period likväl fullgörs senare?

2) För det fall att den första frågan besvaras nekande: Skall direktivet tolkas på så sätt att ett moderbolag som uppfyller villkoren i artiklarna 2 och 3 i direktivet direkt, gentemot den medlemsstat där dotterbolaget finns, kan åberopa artikel 5 i direktivet till stöd för sin rätt till befrielse från eller sänkning av den källskatt som föreskrivs där, och ankommer det i så fall på de nationella domstolarna i den medlemsstat där dotterbolaget finns att skydda denna rätt?"

Den första frågan

18 Den nationella domstolen önskar genom sin första fråga i de tre målen huvudsakligen få klarhet i huruvida en medlemsstat som villkor för att bevilja den förmån som föreskrivs i artikel 5.1 i direktivet kan föreskriva att moderbolaget när vinstutdelningen sker skall ha innehaft en andel om minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget under en period som uppgår till minst den period som medlemsstaten har fastställt med stöd av artikel 3.2 i direktivet. I mål C-283/94 frågar Finanzgericht vidare om svaret blir annorlunda om det moderbolag som begär förmånen före minimiperiodens utgång ensidigt åtar sig att behålla sin andel under denna period.

19 Enligt Denkavit och kommissionen framgår det av själva ordalydelsen av direktivet att den minimiperiod som fastställts med stöd av artikel 3.2 inte nödvändigtvis måste ha löpt ut när skatteförmånen beviljas. Direktivet har nämligen till syfte att

uppmuntra gränsöverskridande innehav och inte att motverka att sådant innehav upprättas genom att hindra tillgången till skatteförmåner som beviljas inom ramen för nationellt samarbete.

20 Kommissionen har tillagt att den, i det förslag till direktiv som presenterades för rådet den 16 januari 1969 (KOM(69) 6 slutligt), har förordat "att inte längre (retroaktivt) anse ett bolag som normalt uppfyller de uppställda villkoren som moderbolag, om detta bolag avhänder sig sitt innehav inom två år från sitt förvärv" (EGT nr C 39, s. 1; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå). Av detta följer att skatteförmånen måste beviljas från och med förvärvet, eftersom fullföljandet av perioden kan kontrolleras i efterhand.

21 Bundesamt har i huvudsak gjort gällande att eftersom artikel 3.2 i direktivet inte innehåller någon uppgift i detta avseende är medlemsstaterna fria att göra sin egen bedömning. Denna uppfattning delas i stora drag av regeringarna i Tyskland, Belgien, Grekland, Italien och Nederländerna. Enligt dessa är den tolkning som följer av den tyska bestämmelsen den enda som möjliggör för myndigheterna att bekämpa missbruk. En kontroll i efterhand av att innehavsperioden har fullgjorts skulle ge upphov till åtskilliga praktiska och tekniska problem, och detta särskilt vid gränsöverskridande betalningar av utdelningar.

22 I detta avseende skall det inledningsvis erinras om att, såsom framgår av framför allt det tredje övervägandet, avsikten med direktivet är att genom ett gemensamt system avskaffa alla nackdelar för samarbete mellan bolag i olika medlemsstater i förhållande till samarbete mellan bolag i en och samma medlemsstat och att därigenom underlätta gränsöverskridande samarbete. I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs således befrielse från källskatt vid vinstutdelningen i den medlemsstat där dotterbolaget finns för att undvika dubbel beskattning.

23 Förvisso ges medlemsstaterna i artikel 3.2 i direktivet möjlighet att som villkor för rätten till denna skatteförmån föreskriva en minimiperiod för innehav, som medlemsstaterna är fria att fastställa, men som, i vilket fall som helst, inte får överstiga två år.

24 Det är emellertid lämpligt att hänvisa till själva lydelsen av artikel 3.2 andra strecksatsen i direktivet, enligt vilken moderbolagen endast kan frånhändas skattebefrielsen om de "... inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år".

25 Det framgår av denna bestämmelses ordalydelse, och framför allt av att presens indikativ har använts ("bibehåller") i samtliga språkversioner utom den danska, att moderbolaget, för att ha rätt till skatteförmånen, måste inneha en andel i dotterbolaget under en viss period, utan att det är nödvändigt att denna period redan har löpt ut när vinstutdelning sker. Denna tolkning motsägs inte av att en form för förfluten tid används i den danska versionen.

26 Tolkningen vinner dessutom stöd av direktivets syfte, vilket, som redan angetts i punkt 22 ovan, är att göra skattesystemet för gränsöverskridande samarbete mindre betungande. Medlemsstaterna kan således inte, i detta avseende, ensidigt införa restriktiva åtgärder, såsom i förevarande fall kravet på att en minimiperiod för innehav av andelar redan skall ha löpt ut när den vinstutdelning sker för vilken skatteförmånen begärs.

27 Likaså skall det understrykas att medlemsstaternas möjlighet att föreskriva en minimiperiod under vilken moderbolaget måste inneha en andel i dotterbolaget måste tolkas snävt, eftersom den utgör ett undantag från den princip om befrielse från källskatt som föreskrivs i artikel 5.1 i direktivet. Den kan således inte till nackdel för de berättigade företagen tolkas på ett sätt som går längre än själva ordalydelsen av artikel 3.2.

28 Mot denna tolkning har de intervenerande regeringarna invänt att de flesta medlemsstater som har använt sig av den i artikel 3.2 i direktivet angivna möjligheten har tolkat denna bestämmelse så, att den som villkor kräver att minimiperioden för innehav redan har löpt ut då begäran om skattebefrielse inges eller då dotterbolagets vinstutdelning sker. När rådet antog direktivet skulle nämligen medlemsstaterna ha bestämt sig för en relativt vag ordalydelse för att möjliggöra olika tolkningar beroende på vilka behov som fanns i de nationella rättsordningarna. Den restriktiva tolkning som kommissionen och Denkavit har förordat skulle således strida mot lagstiftarens syfte.

29 Detta argument kan inte godtas. De avsikter som medlemsstaterna har uttryckt inom rådet har, i likhet med de avsikter som regeringarna har framfört i sina yttranden, inte någon rättslig betydelse om de inte har kommit till uttryck i bestämmelserna. Bestämmelserna är nämligen riktade till de enskilda rättssubjekten, vilka, i enlighet med vad som krävs enligt rättssäkerhetsprincipen, måste kunna förlita sig på deras innehåll.

30 Bundesamt och den tyska regeringen har vidare hävdat att den tolkning som följer av den tyska lagstiftarens införlivande av artikel 3.2 i direktivet vinner stöd i artikel 1.2, i vilken föreskrivs att direktivet skall "inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk".

31 I detta avseende är det lämpligt att erinra om att artikel 1.2 i direktivet utgör en bestämmelse som ställer upp en princip vars innehåll uttrycks tydligare i artikel 3.2 i direktivet. Den sistnämnda bestämmelsen avser således, vilket inte har bestritts av någon av de parter som inkommit med yttrande inför domstolen, att bekämpa sådant missbruk som i syfte att dra fördel av de föreskrivna skatteförmånerna grundas på kapitalinnehav i bolag som inte är avsett att behållas. Under dessa förhållanden är det inte lämpligt att falla tillbaka på artikel 1.2 i direktivet för att tolka artikel 3.2.

32 Följaktligen kan medlemsstaterna inte som villkor för att bevilja den skatteförmån som föreskrivs i artikel 5.1 i direktivet kräva att moderbolaget, när vinstutdelning sker, har innehaft en andel i dotterbolaget under den minimiperiod som fastställts med stöd av artikel 3.2, när denna period senare fullgörs.

33 I det sistnämnda avseendet är medlemsstaterna fria att, med beaktande av vad som krävs enligt den interna rättsordningen, fastställa formerna för hur det skall säkerställas att perioden fullgörs. I direktivet anges nämligen inte på vilket sätt de medlemsstater som utnyttjat den möjlighet som anges i artikel 3.2 i direktivet skall se till att minimiperioden för innehav fullgörs, när den löper ut efter det att skattebefrielse har begärts. Det skall särskilt påpekas att direktivet, tvärtemot vad kommissionen har påstått, inte medför någon skyldighet för medlemsstaterna att bevilja befrielse från början av perioden utan att de kan vara säkra på att kunna få in en senare betalning av skatten om moderbolaget inte fullgör den period som medlemsstaterna har fastställt. På samma sätt framgår inte heller av direktivet någon skyldighet för medlemsstaterna att omedelbart bevilja skattebefrielse när moderbolaget ensidigt har åtagit sig att fullgöra minimiperioden för innehav.

34 De argument som den tyska respektive den grekiska regeringen har anfört angående åsidosättande av källskattens själva karaktär och hot mot rättssäkerheten i de fall då skattemyndigheterna måste bevilja skatteförmåner vars berättigande inte kan bedömas förrän i efterhand är således inte relevanta.

35 Att kombinera beviljandet av skatteförmånen från moderbolagets förvärv av en tillräckligt stor andel av dotterbolagets kapital med en eventuell återbetalning i efterhand, om det visar sig att minimiperioden för innehav inte har fullgjorts, utgör nämligen inte det enda sättet att kontrollera att föreskriften i artikel 3.2 i direktivet har beaktats. Som framgår av punkt 34 i generaladvokatens förslag till avgörande har vissa medlemsstater i sådana fall beslutat om lämpliga metoder. Det ankommer emellertid inte på domstolen att ålägga medlemsstaterna att tillämpa den ena eller

den andra metoden, eftersom direktivet inte innehåller några upplysningar i detta avseende.

36 Av vad anförts följer att den första frågan skall besvaras på så sätt att en medlemsstat, som villkor för att bevilja den skatteförmån som föreskrivs i artikel 5.1 i direktivet, inte kan föreskriva att moderbolaget när vinstutdelningen sker skall ha innehaft en andel om minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget under en period som uppgår till minst den period som medlemsstaten har fastställt med stöd av artikel 3.2 i direktivet. Det ankommer på medlemsstaterna att, i enlighet med de förfaranden som föreskrivs i den interna rättsordningen, fastställa regler för att se till att minimiperioden fullgörs. I vilket fall som helst är medlemsstaterna inte enligt direktivet skyldiga att omedelbart bevilja skattebefrielse när moderbolaget ensidigt har åtagit sig att fullgöra minimiperioden för innehav.

Den andra frågan

37 Genom sin andra fråga önskar den nationella domstolen att, för det fall att den nationella lagstiftningen inte skulle stå i överensstämmelse med artikel 3.2 i direktivet, få veta om artikel 5 i direktivet kan åberopas direkt inför de nationella domstolarna av de moderbolag som uppfyller villkoren i artikel 3.2.

38 I detta avseende skall det konstateras att det i artikel 5.1 i direktivet på ett klart och otvetydigt sätt föreskrivs befrielse från källskatt för moderbolag som innehar minst 25 procent av kapitalet i sitt dotterbolag. På samma sätt anges det tydligt i punkt 3 i samma bestämmelse att Tyskland får ta ut en källskatt på fem procent fram till mitten av år 1996.

39 Förvisso ges medlemsstaterna i artikel 3.2 i direktivet en möjlighet att avvika från denna princip när moderbolaget inte behåller sitt innehav i dotterbolaget under en minimiperiod samt ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller denna periods varaktighet, vilken inte får överstiga två år och, som redan har konstaterats, vad gäller tillämpliga administrativa förfaranden. Dessa omständigheter utesluter emellertid inte att man kan fastställa minimirättigheter på grundval av de principiella bestämmelserna i artikel 5 i direktivet (se dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, Rec. s. I-3325, punkt 17).

40 Den andra frågan skall således besvaras på så sätt att moderbolagen, när en medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 3.2 i direktivet, direkt kan åberopa sina rättigheter enligt artikel 5.1 och 5.3 i direktivet inför de nationella domstolarna, om de fullgör den innehavsperiod som antagits av en medlemsstat.

Den tredje frågan

41 Genom den tredje frågan — som endast rör mål C-283/94 — önskar den nationella domstolen, för det fall att den första frågan skall besvaras nekande, få veta om ett felaktigt införlivande av direktivet i den berörda medlemsstaten ger upphov till en rätt till skadestånd för moderbolagen för ränteförluster som de drabbats av på grund av att vinstutdelningen från dotterbolagen har skjutits upp till utgången av den minimiperiod för innehav som har fastställts med stöd av artikel 3.2 i direktivet.

42 Enligt den tyska skattemyndigheten är detta en irrelevant fråga som inte kan prövas i sak, eftersom Denkavit i målet vid den nationella domstolen inte har yrkat skadestånd för skada som bolaget drabbats av på grund av att den beviljade skattelättnaden har försenats.

43 Den tyska regeringen har å sin sida framfört tvivel om huruvida det uppkommit någon skada för Denkavit, eftersom dess dotterbolag fortfarande har möjlighet att placera de medel som skall delas ut någon annanstans.

44 I detta avseende är det tillräckligt att erinra om att domstolen i fast rättspraxis har funnit att det endast ankommer på de nationella domstolar vid vilka ett mål har anhängiggjorts och vilka måste ta ansvar för de rättsliga beslut som skall fattas att, med beaktande av varje måls egenart, bedöma såväl vilket behov de har av ett förhandsavgörande för att kunna meddela dom som huruvida de frågor som de ställt till domstolen är relevanta. Att avvisa en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol är endast möjligt om det på ett uppenbart sätt framgår att den tolkning av gemenskapsrätten som begärs inte har något samband med den verkliga beskaffenheten av eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen (se särskilt dom av den 28 mars 1996, Ruiz-Bernáldez, C-129/94, REG s. I-1829, punkt 7).

45 I detta fall har Denkavit vid förhandlingen förklarat att dess talan vid den nationella domstolen syftar till att få fastställt att Bundesamts beslut att inte bevilja skattesänkning för perioden från den 14 juli 1992 till den 14 juli 1993 var rättsstridigt, och att det, med hänsyn till de i den nationella rätten gällande förutsättningarna, således har ett berättigat intresse av att få saken prövad för att förbereda en senare skadeståndstalan.

46 Under dessa förhållanden kan man inte anse att den fråga som den nationella domstolen har ställt saknar samband med verkliga förhållanden eller med föremålet för tvisten vid den nationella domstolen. Den skall således prövas.

47 Domstolen har i fast rättspraxis funnit att principen om statens ansvar för skada som har vållats enskilda genom sådana överträdelser av gemenskapsrätten som kan tillskrivas medlemsstaterna utgör en väsentlig del av fördragets system (se särskilt

dom av den 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur och Factortame, C-46/93 och C-4/93, REG 1996, s. I-1029, punkt 31, och av den 8 oktober 1996, Dillenkofer m. fl., C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 och C-190/94, REG s. I-4845, punkt 20).

48 I dessa domar har domstolen med beaktande av omständigheterna i fallet slagit fast att det föreligger en rätt till skadestånd då tre förutsättningar är uppfyllda, nämligen att den rättsregel som har överträtts har till syfte att ge enskilda rättigheter, att överträdelsen är tillräckligt klar, och, slutligen, att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit (se de ovannämnda domarna i målen Brasserie du pêcheur och Factortame, punkt 51, och Dillenkofer m. fl., punkterna 21 och 23). Domstolen har särskilt konstaterat att dessa villkor är tillämpliga när en medlemsstat inte på korrekt sätt har införlivat ett gemenskapsdirektiv med sin nationella rätt (dom av den 26 mars 1996, British Telecommunications, C-392/93, REG s. I-1631, punkt 40).

49 Även om det i princip ankommer på de nationella myndigheterna att kontrollera om förutsättningarna för statens ansvar på grund av överträdelsen av gemenskapsrätten är uppfyllda, kan det konstateras att domstolen i förevarande mål har tillgång till samtliga de uppgifter som är nödvändiga för att bedöma om de faktiska omständigheterna i målet måste anses som en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten.

50 Det framgår av domstolens praxis att en överträdelse är tillräckligt klar om en institution eller en medlemsstat vid utövandet av sin normgivningsmakt uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för sin befogenhet att företa en skönsmässig bedömning (se de ovannämnda domarna i målen Brasserie du pêcheur och Factortame, punkt 55, och Dillenkofer m. fl., punkt 25). Bland de omständigheter

som kan beaktas i detta avseende förekommer särskilt den överträdda regelns grad av klarhet och precision (se de ovannämnda domarna i målen Brasserie du pêcheur och Factortame, punkt 56, och British Telecommunications, punkt 42).

51 I detta fall skall det påpekas beträffande villkoret att innehavsperioden måste ha löpt ut vid beviljande av skatteförmånen att nästan alla de andra medlemsstater som har utnyttjat möjligheten till undantag har anslutit sig till Tysklands tolkning. Tydligen ansåg dessa medlemsstater att de, efter de överläggningar som ägt rum inom rådet, hade rätt att göra denna tolkning. I detta avseende skall det särskilt erinras om att förebyggandet av missbruk uttryckligen nämns i artikel 1.2 i direktivet.

52 Vidare skall det påpekas att eftersom målet är det första som rör direktivet ger domstolens praxis inte någon ledning för Tyskland om hur bestämmelsen i fråga skall tolkas.

53 Under dessa förhållanden kan den omständigheten att en medlemsstat vid införlivandet av direktivet har ansett att den hade rätt att kräva att minimiperioden för innehav hade löpt ut när vinstutdelning skedde inte anses utgöra en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten i den mening som avses i de ovannämnda domarna i målen Brasserie du pêcheur, British Telecommunications och Dillenkofer m. fl.

54 Den tredje frågan skall därmed besvaras så, att gemenskapsrätten inte medför någon skyldighet för en medlemsstat att utge ersättning till moderbolaget för skador som orsakats detta på grund av att medlemsstaten begick ett fel när den införlivade direktivet genom att föreskriva att den med stöd av artikel 3.2 fastställda minimiperioden för innehavet skall ha löpt ut när den vinstutdelning sker som är föremål för den i artikel 5.1 föreskrivna skatteförmånen.

Rättegångskostnader

55 De kostnader som har förorsakats den tyska, den belgiska, den grekiska, den franska, den italienska och den nederländska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 19 september 1994 förts vidare av Finanzgericht Köln — följande dom:

1) En medlemsstat kan inte som villkor för att bevilja den skatteförmån som föreskrivs i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater föreskriva att moderbolaget när vinstutdelningen sker skall ha innehaft en andel om minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget under en period som minst uppgår till den period som medlemsstaten har fastställt med stöd av artikel 3.2 i direktivet. Det ankommer på medlemsstaterna att, i enlighet med de förfaranden som föreskrivs i den interna rättsordningen, fastställa regler för att se till att minimiperioden fullgörs. I vilket fall som helst är medlemsstaterna inte enligt direktivet skyldiga att omedelbart bevilja skattebefrielse när moderbolaget ensidigt har åtagit sig att fullgöra minimiperioden för innehav.

2) **När en medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 3.2 i direktivet, kan moderbolagen direkt åberopa sina rättigheter enligt artikel 5.1 och 5.3 i direktivet inför de nationella domstolarna, om de fullgör den innehavsperiod som fastställts av en medlemsstat.**

3) **Gemenskapsrätten medför inte någon skyldighet för en medlemsstat att utge ersättning till moderbolaget för skador som orsakats detta på grund av att medlemsstaten begick ett fel när den införlivade direktivet genom att föreskriva att den med stöd av artikel 3.2 fastställda minimiperioden för innehavet skall ha löpt ut när den vinstutdelning sker som är föremål för den i artikel 5.1 föreskrivna skatteförmånen.**

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Jann Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 oktober 1996.

R. Grass

Justitiesekreterare

J. C. Moitinho de Almeida

Ordförande på femte avdelningen