DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 23 februari 2006 *

I mål C-471/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland), genom beslut av den 14 juli 2004 som inkom till domstolen den 5 november 2004, i målet

Finanzamt Offenbach am Main-Land

mot

Keller Holding GmbH,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna N. Colneric, K. Lenaerts (referent), E. Juhász och E. Levits,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: byrådirektören B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 december 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Offenbach am Main-Land, genom V. Hageböck, i egenskap av ombud,

— Keller Holding GmbH, genom K. Friedrich och H. Rehm, skatterådgivare, samt J. Nagler, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom N. Wunderlich och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av S. Moore och J. Stratford, barristers,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artiklarna 58 och 73b i samma fördrag (nu artiklarna 48 EG och 56 EG)

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Offenbach am Main-Land och Keller Holding GmbH (nedan kallat Keller Holding), som är ett i Tyskland obegränsat skattskyldigt bolag. Målet rör nekad rätt till skattemässigt avdrag för finansieringskostnader som har ett ekonomiskt samband med utdelningar till Keller Holding från dess österrikiska dotterdotterbolag.

Tillämpliga bestämmelser

Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

3 I artikel 6 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EGT L 1, 1994, s. 3, svensk version, SÖ 1993:24) (nedan kallat EES-avtalet) föreskrivs följande:

"Utan att föregripa en framtida utveckling av rättspraxis skall bestämmelserna i detta avtal, i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i Fördraget om

upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen och i Fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen samt med rättsakter som antagits med tillämpning av dessa två fördrag, vid genomförande och tillämpning tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av Europeiska gemenskapernas domstol som meddelats före dagen för undertecknandet av detta avtal."

4 Artikel 31.1 i EES-avtalet har följande lydelse:

"Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte förekomma några inskränkningar för medborgare i en EG-medlemsstat eller en EFTA-stat [Europeiska frihandelssammanslutningen] att fritt etablera sig på vilken som helst av dessa staters territorium. Detta skall även gälla rätten för medborgare i varje EG-medlemsstat eller EFTA-stat som är etablerad i någon av dessa stater att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4."

5 I artikel 34 i EES-avtalet föreskrivs följande:

"Bolag som bildats i överensstämmelse med en EG-medlemsstats eller EFTA-medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom de avtalsslutande parternas territorium skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i EG-medlemsstaterna eller EFTA-staterna.

Med 'bolag' förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte."

Gemenskapslagstiftningen

6 Enligt artikel 4.1 och 4.2 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25) gäller följande:

"Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

— avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

— beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget ...

2. Varje medlemsstat [har] dock [kvar] rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget."

Avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike för undvikande av dubbelbeskattning

7 I artikel 15 i avtalet som slutits den 4 oktober 1954 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt närings- och fastighetsskatt (nedan kallat skatteavtalet) föreskrivs att "... hemviststaten skall undanta utdelningsinkomster som ett bolag med hemvist i den staten erhåller från ett annat bolag hemmahörande i den andra staten och som till mins. 10 procent ägs direkt av det förstnämnda bolaget".

Den nationella lagstiftningen

8 8b § första stycket i 1991 års lag om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz 1991) (nedan kallad KStG) har rubriken "innehav av andel i utländska bolags kapital". I bestämmelsen föreskrivs att utdelning som ett obegränsat skattskyldigt bolag erhåller från ett obegränsat skattskyldigt kapitalbolag inte tas med vid beräkningen av beskattningsunderlaget, i den mån andelen eget kapital som härrör från sådana skattefria utländska inkomster "anses ha använts därför".

9 Enligt denna bestämmelse är det bland annat möjligt för ett bolag som är obegränsat skattskyldigt i Tyskland att inom den koncern som det tillhör vidarebefordra utdelningar från bolag hemmahörande i Österrike — utdelningar som i sin tur är skattefria i Tyskland i enlighet med artikel 15 i skatteavtalet — utan att dessa tas med i beskattningsunderlaget hos det bolag som mottar dem.

10 I en renodlat nationell situation ingår utdelningar som ett i Tyskland obegränsat skattskyldigt bolag lämnar till ett annat obegränsat skattskyldigt bolag, i underlaget för bolagsskatt beträffande sistnämnda bolag. För att undvika dubbelbeskattning av utdelade medel föreskrivs emellertid i 36 § andra stycket tredje punkten i 1990 års inkomstskattelag (Einkommensteuergesetz 1990) (nedan kallad EStG) att den skatt som betalas av ett utdelande obegränsat skattskyldigt bolag avräknas från den skatt som skall betalas av den aktieägare som mottar utdelningen. Även om dessa utdelningar tas med i beräkningen av beskattningsunderlaget för i Tyskland obegränsat skattskyldiga bolag, befrias alltså dessa bolag från den skatt som tagits ut på utdelningarna genom att skatt som redan betalats räknas av.

11 I 3c § EStG föreskrivs att kostnader inte får dras av som rörelsekostnader vid beskattningsunderlagets bestämmande om de har ett direkt ekonomiskt samband med skattefria vinster.

12 Av denna bestämmelse jämförd med 8b § första stycket KStG följer att förbudet mot avdrag för finansieringskostnader som avser en andel i ett bolag inte är tillämpligt om någon skattefri utdelning inte har skett. Om medel däremot har delats ut skattefritt är kostnader för finansieringen av andelsinnehavet inte avdragsgilla till den del de är hänförliga till dessa utdelningar.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Keller Holding hade under åren 1993–1995 sitt säte och sin ledning i Tyskland och innehade i egenskap av ensam ägare bland annat bolagsandelarna i ett annat bolag

hemmahörande i Tyskland, nämligen Keller Grundbau GmbH (nedan kallat Keller Grundbau). Sistnämnda bolag ägde i sin tur bolagsandelarna i det i Österrike hemmahörande bolaget Keller Grundbau GmbH Wien (nedan kallat Keller Wien).

14 Keller Wien lämnade för åren 1994 och 1995 utdelningar som Keller Grundbau mottog skattefritt i enlighet med bestämmelserna i skatteavtalet och därefter vidareutdelade till Keller Holding. Enligt 8b § första stycket KStG togs de sålunda vidareutdelade medlen inte med vid beräkningen av underlaget för den bolagsskatt som påfördes Keller Holding.

15 Sistnämnda bolag yrkade avdrag för kostnader avseende samtliga räntor på det kapital som det lånat för sitt förvärv av andelen i Keller Grundbau samt för därtill hörande förvaltningskostnader. Finanzamt Offenbach-Stadt var vid den aktuella tidpunkten den skattemyndighet som Keller Holding hörde till i fråga om bolagsskatt. Denna skattemyndighet beslutade med hänvisning till 8b § första stycket KStG och 3c § EStG att inte medge avdrag för nämnda kostnader till den del de var hänförliga till skattefria utdelningar, däribland utdelningar från Keller Wien.

16 Keller Holding väckte talan vid Hessische Finanzgericht som biföll talan till den del den avsåg taxeringsbesluten för åren 1994 och 1995. Nämnda domstol fann därvid att den ifrågavarande nationella lagstiftningen stred mot artiklarna 52, 58 och 73b i fördraget.

17 Finanzamt Offenbach am Main-Land (nedan kallad skattemyndigheten) blev behörig myndighet avseende beskattningen av Keller Holding. Skattemyndigheten överklagade till Bundesfinanzhof den dom från Hessische Finanzgericht där bolagets talan hade bifallits.

18 Bundesfinanzhof slog fast att utdelningar som ett österrikiskt dotterdotterbolag betalar till sitt i Tyskland obegränsat skattskyldiga moderbolag inte skall tas med i beräkningen av moderbolagets beskattningsunderlag, vilket följer av 8b § första stycket KStG och 3c § EStG, och att kostnader hänförliga till sistnämnda bolags andelar därmed inte är avdragsgilla till den del de hänför sig till skattefria utdelningar. Utdelningar som ett i Tyskland obegränsat skattskyldigt bolag erhåller från ett dotterdotterbolag hemmahörande i Tyskland tas däremot med i beräkningen av underlaget för den skatt som skall betalas av det utdelningsmottagande bolaget, och kostnader som är hänförliga till detta bolags andelsinnehav är avdragsgilla även om i Tyskland obegränsat skattskyldiga bolag i realiteten befrias från skatt på de utdelningar som lämnas av andra bolag hemmahörande i Tyskland, eftersom den skatt som det utdelande bolaget har betalat räknas av från den skatt som skall erläggas av den aktieägare som mottar utdelningen.

19 Bundesfinanzhof beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 52 jämförd med artikel 58 och mot artikel 73b i fördraget ..., när ett bolags finansieringskostnader, vilka har omedelbart ekonomiskt samband med intäkter som är skattefria inom landet och som härrör från bolagets andelar i ett kapitalbolag som har sitt säte i en annan medlemsstat, endast får dras av som rörelsekostnader i den omfattning som någon vinst på nämnda andelar inte utbetalas skattefritt?"

Prövning av tolkningsfrågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida de fördragsbestämmelser som rör etableringsfriheten och fri rörlighet för kapital utgör

hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett i den staten obegränsat skattskyldigt moderbolag inte får göra skattemässigt avdrag för finansieringskostnader vilka är hänförliga till utdelningar som är skattefria på grund av att de härrör från ett dotterdotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat.

Inledande anmärkningar

21 Av beslutet om hänskjutande framgår att avdrag nekades under beskattningsåren 1994 och 1995 för finansieringskostnader avseende Keller Holdings andel i kapitalet i Keller Grundbau, eftersom kostnaderna var hänförliga till utdelningar som ett österrikiskt dotterdotterbolag lämnat till ett dotterbolag i Tyskland, vilket i sin tur hade vidarebefordrat utdelningen till sitt moderbolag.

22 Domstolen börjar med att avfärda det argument som Finanzamt Offenbach am Main-Land i likhet med den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har framfört, nämligen att tvisten i målet vid den nationella domstolen rör en renodlat inhemsk situation i en medlemsstat och att det därför saknas anledning att tolka de bestämmelser i fördraget som rör etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital.

23 Även om tvisten i målet vid den nationella domstolen visserligen rör ett moderbolag som har sitt säte i Tyskland och som invänt mot skattemyndighetens beslut att inte medge bolaget avdrag för kostnader för att förvärva en andel i ett bolag som också det är hemmahörande i Tyskland, bygger detta beslut likafullt på en nationell lagstiftning enligt vilken avdrag för nämnda kostnader inte medges på grund av det direkta ekonomiska samband som anses föreligga mellan dessa kostnader och de utdelningar som lämnas av ett österrikiskt dotterdotterbolag, vilket i denna sin egenskap är befriat från bolagsskatt i Tyskland med stöd av artikel 15 i skatteavtalet.

24 Eftersom den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är tillämplig på förhållanden som har samband med utbyten inom gemenskapen kan det problem som tvisten avser omfattas av de bestämmelser i fördraget som rör de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 1982 i mål 286/81, Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, REG 1982, s. 4575, punkt 9, svensk specialutgåva, volym 6, s. 583, och av den 15 maj 2003 i mål C-300/01, Salzmann, REG 2003, s. I-4899, punkt 32).

25 Domstolen erinrar dessutom om att Republiken Österrike anslöt sig till Europeiska unionen först den 1 januari 1995. Därmed är fördraget inte tillämpligt på denna stat till den del tvisten i målet vid den nationella domstolen rör omständigheter som ägde rum år 1994.

26 Det ankommer emellertid på domstolen att ge den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den nationella domstolen, även om den nationella domstolen inte hänvisar till dessa upplysningar i sina frågor (se, bland annat, dom av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, REG 1999, s. I-1301, punkt 16, och av den 7 september 2004 i mål C-456/02, Trojani, REG 2004, s. I-7573, punkt 38).

27 Som Keller Holding och Europeiska gemenskapernas kommission har påpekat skall bestämmelserna i EES-avtalet om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital tillämpas på de delar av begäran om förhandsavgörande som avser omständigheter som inträffade år 1994. Dessa bestämmelser var tillämpliga på förhållandena mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike från den 1 januari 1994 till den dag när sistnämnda stat anslöt sig till Europeiska unionen.

Tolkningen av bestämmelserna om etableringsfrihet

28 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 19, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19).

29 Den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgarna tillerkänns i artikel 52 i fördraget, och som för dem medför en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt en rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, innefattar i enlighet med artikel 58 i fördraget en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35).

30 Dessutom gäller att även om dessa bestämmelser om etableringsfrihet, enligt ordalydelsen, syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21).

31 I enlighet med den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall utdelningar som betalas av ett dotterdotterbolag och som vidareutdelas till

moderbolaget av dess dotterbolag tas med vid beräkningen av underlaget för den skatt som detta moderbolag skall betala, om alla berörda bolag är obegränsat skattskyldiga i Tyskland. Metoden att räkna av skatt som redan betalats innebär dock att dessa utdelningar i praktiken är skattefria.

32 Utdelningar som ett österrikiskt dotterdotterbolag lämnar under motsvarande omständigheter är däremot enligt artikel 15 i skatteavtalet direkt undantagna från skatteplikt och tas alltså inte med i beräkningen av underlaget för den skatt som det i Tyskland obegränsat skattskyldiga moderbolaget skall betala.

33 Eftersom kostnader som har ett direkt ekonomiskt samband med skattefria vinster enligt 3c § EStG inte får dras av som rörelsekostnader är finansieringskostnader hos ett i Tyskland obegränsat skattskyldigt moderbolag som äger del i ett dotterdotterbolag hemmahörande i Österrike inte avdragsgilla till den del de hänför sig till utdelningar som sistnämnda bolag lämnat och som vidareutdelats skattefritt till moderbolaget. För den händelse att alla berörda bolag är skattskyldiga i Tyskland är sådana kostnader däremot fullt avdragsgilla. I denna situation tas nämligen utdelade medel med i beräkningen av underlaget för den skatt som det aktieägande bolaget skall betala, även om också sådan utdelning i själva verket är skattefri.

34 Av detta följer att den skattemässiga situationen för ett bolag som har ett sådant österrikiskt dotterdotterbolag som svaranden i målet vid den nationella domstolen är mindre förmånlig än den situation som gäller om dotterdotterbolaget hade varit hemmahörande i Tyskland. Utdelningarna kan visserligen i båda situationerna vidarebefordras skattefritt inom koncernen med stöd antingen av den enligt skatteavtalet gällande skattefriheten för utdelningar som lämnas av i Österrike hemmahörande dotterdotterbolag eller, när dotterdotterbolaget är hemmahörande i Tyskland, med stöd av det system där skatt som utdelande bolag betalat avräknas mot den skatt som skall erläggas av det bolag som mottar utdelningen. Det är dock

bara i det fall där dotterdotterbolaget är hemmahörande inom det nationella territoriet som finansieringskostnader med ett ekonomiskt samband med utdelningar från sistnämnda bolag får dras av i sin helhet.

35 Sett till denna skillnad i behandling skulle ett moderbolag kunna avhållas från att utöva verksamhet via dotterbolag eller dotterdotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal, REG 2003, s. I-9409, punkt 27).

36 Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har emellertid gjort gällande att en sådan skillnad i behandling inte utgör en inskränkning av etableringsfriheten, eftersom situationen för ett moderbolag som är hemmahörande i en medlemsstat och som har ett dotterdotterbolag med säte i samma medlemsstat inte kan jämföras med situationen där moderbolagets dotterdotterbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat. Nämnda regeringar har betonat att utdelningar från ett inhemskt dotterdotterbolag tas med i beskattningsunderlaget för moderbolaget medan utdelningar från ett österrikiskt dotterdotterbolag är skattefria. Begränsningen av avdragsrätten för finansieringskostnader är en följd av att utländska utdelningar inte är skattepliktiga. Det faktum att den skatterättsliga avräkningsmetoden inte tillämpas för Keller Holding är en följd av att Keller Wien är hemmahörande i Österrike och därför betalar österrikisk bolagsskatt. Sistnämnda bolag betalar alltså till skillnad från ett tyskt dotterdotterbolag bolagsskatt till den österrikiska och inte till den tyska skattemyndigheten.

37 Det skall i detta avseende påpekas att i Tyskland obegränsat skattskyldiga moderbolag befinner sig i en jämförbar situation när det gäller beskattningen av erhållen utdelning, oavsett om moderbolagen erhåller utdelning från ett dotterdotterbolag hemmahörande i den staten eller från ett dotterdotterbolag med säte i Österrike. I båda fallen är nämligen den utdelning som moderbolaget erhåller

skattefri. En begränsning av rätten till avdrag för moderbolagets finansieringskostnader — till följd av att utdelningen är skattefri — vilken endast berör utdelningar från utlandet återspeglar nämligen inte någon skillnad mellan moderbolagens situation beroende på om deras dotterdotterbolag har säte i Tyskland eller i en annan medlemsstat.

38 Att österrikiska dotterdotterbolag inte bolagsbeskattas i Tyskland saknar betydelse i detta avseende. Den skillnad i den skattemässiga behandlingen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen rör nämligen moderbolagen beroende på om de har dotterdotterbolag i Tyskland eller ej, även om samtliga dessa moderbolag är hemmahörande i denna medlemsstat. När det gäller den skattemässiga situationen för sistnämnda bolag med avseende på utdelningar från deras dotterdotterbolag skall det dock konstateras att denna situation inte lämnar något utrymme för beskattning av moderbolagen, oavsett om utdelningen härrör från dotterdotterbolag som är skattskyldiga i Tyskland eller i Österrike.

39 Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har med hänvisning till dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), hävdat att det finns sakliga skäl för den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i och med behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Enligt dem föreligger ett direkt samband inom ramen för en och samma beskattning mellan beviljandet av en skattemässig förmån i form av rätt till avdrag för finansieringskostnader knutna till ett bolags förvärv av andel i ett annat bolag och kompensationen för denna förmån i form av ett skatteuttag som i förevarande fall består i beskattningen av lämnade utdelningar. Omvänt gäller att den skattemässiga nackdel som uppkommer för ett sådant moderbolag som det i målet vid den nationella domstolen, det vill säga nekat avdrag för nämnda kostnader, kompenseras genom en häremot svarande förmån som i förevarande fall består i att utdelningar kan mottas skattefritt.

40 Domstolen erinrar i detta avseende om att den i punkt 28 respektive punkt 21 i domarna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien godtog att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera begränsningar av utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att ett argument som baseras på en sådan motivering skall kunna godtas måste det emellertid visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattemässiga förmånen och kompensationen för denna förmån genom viss beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustafsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, samt domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 29, och Manninen, punkt 42).

41 Av prövningen av den ifrågavarande nationella lagstiftningen framgår emellertid att i Tyskland obegränsat skattskyldiga bolag som kontrollerar ett dotter- eller dotterdotterbolag hemmahörande i samma medlemsstat både åtnjuter avdragsrätt för finansieringskostnader hänförliga till deras andelsinnehav och skattefrihet för utdelningar med tillämpning av skatteavräkningsmetoden. Även om de utdelningar som i Tyskland obegränsat skattskyldiga moderbolag mottar från ett österrikiskt dotter- eller dotterdotterbolag också är skattefria, gäller å andra sidan att skattemässigt avdrag för kostnader hänförliga till deras andelsinnehav aldrig medges.

42 Det går alltså inte att med hänvisning till behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang godta argumentet att ett tyskt moderbolag som erhållit utdelning från ett österrikiskt dotterdotterbolag saknar rätt till avdrag för finansieringskostnader och att den skattemässiga förmånen i form av skattefrihet för dessa utdelningar därför kompenseras. Då ett moderbolag erhåller utdelning från ett tyskt dotterdotterbolag motsvarar nämligen den skattemässiga förmånen i form av avdragsrätt för finansieringskostnader som är hänförliga till moderbolagets andelar i dotterbolagens kapital inte i sak en beskattning av utdelningar som lämnats till detta moderbolag. Som den tyska regeringen själv hävdat gäller nämligen i sistnämnda fall att skattskyldigheten för bolagsskatt på lämnade utdelningar kompenseras genom avräkningen av den skatt som erlagts av det utdelande bolaget, något som sker för att ekonomisk dubbelbeskattning av utdelade vinster skall undvikas.

43 Den tyska regeringen kan inte heller som argument för att visa att det finns ett behov av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang åberopa att de vinster som genererats i det utländska dotterdotterbolaget i motsats till vinster i ett tyskt dotterdotterbolag är skattefria i Tyskland. Den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen påvisar nämligen inte något samband mellan avdragsrätten för finansieringskostnader hänförliga till moderbolagets andelsinnehav och de vinster som är skattepliktiga hos dotterdotterbolaget. Dessutom är de vinster som genererats i detta dotterdotterbolag och som möjliggjort utdelningar föremål för bolagsbeskattning i Österrike på samma sätt som vinster i ett dotterdotterbolag med säte i Tyskland är skattepliktiga där, och platsen för moderbolagets hemvist saknar i det avseendet betydelse.

44 Av samma skäl kan den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte motiveras med territorialitetsprincipen, sådan domstolen tillämpade den i punkt 22 i dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471). Denna lagstiftning kan nämligen inte anses utgöra ett genomförande av nämnda princip i den mån den utesluter avdragsrätt för finansieringskostnader som belastar ett i Tyskland obegränsat skattskyldigt moderbolag som mottar utdelning från ett österrikiskt dotterdotterbolag, med hänvisning till att denna är skattefri i Tyskland, då utdelningar till samma moderbolag från ett i Tyskland obegränsat skattskyldigt dotterdotterbolag med säte i denna medlemsstat faktiskt också omfattas av sådan skattefrihet tack vare metoden med avräkning av skatt som betalats av det utdelande bolaget.

45 Den tyska regeringen kan inte heller motivera den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen genom att åberopa det faktum att den endast utnyttjar sin beskattningsrätt enligt artikel 4.2 i direktiv 90/435, som innebär att varje medlemsstat har rätt att föreskriva att moderbolag som mottar vinster som delas ut från ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat — vinster som den första medlemsstaten antingen avstår ifrån att beskatta eller väl beskattar men sedan låter moderbolaget dra av den del av dotterbolagets skatt som belöper på dessa

vinster från sin skatt — inte får dra av kostnader som avser detta innehav från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Oberoende av frågan huruvida direktiv 90/435 är tillämpligt i förevarande fall eller ej, får nämligen en sådan möjlighet bara utnyttjas med iakttagande av de grundläggande bestämmelserna i fördraget, i förevarande fall artikel 52 däri.

46 Eftersom det inte har visats att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset finner domstolen att artikel 52 i fördraget utgör hinder för en sådan lagstiftning.

47 Till den del denna lagstiftning är tillämplig på de omständigheter som ägde rum år 1994 hänvisas till de bestämmelser om etableringsfrihet som återfinns i EES-avtalet.

48 Som anges i artikel 6 i det avtalet föreskrivs att bestämmelserna i avtalet, i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i fördraget samt med rättsakter som antagits med tillämpning av detta fördrag, vid genomförande och tillämpning skall tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av domstolen som meddelats före dagen för undertecknandet av nämnda avtal. Såväl domstolen som Eftadomstolen har erkänt behovet av att kontrollera att de regler i EES-avtalet som i sak är identiska med fördragsbestämmelserna tolkas på ett enhetligt sätt (domstolens dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, REG 2003, s. I-9743, punkt 29, och av den 1 april 2004 i mål C-286/02, Bellio F.lli, REG 2004, s. I-3465, punkt 34; se även Eftadomstolens dom av den 12 december 2003 i mål E-1/03, EFTA Surveillance Authority mot Iceland, EFTA Court Report, s. 143, punkt 27).

49 Det skall emellertid påpekas att de bestämmelser om förbud mot inskränkningar av etableringsfriheten som anges i artikel 31 i EES-avtalet är identiska med dem som föreskrivs i artikel 52 i fördraget.

50 Under dessa förhållanden skall frågan som ställts besvaras med att artikel 52 i fördraget och artikel 31 i EES-avtalet skall tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avdragsrätt inte föreligger för finansieringskostnader som ett i denna stat obegränsat skattskyldigt moderbolag har haft för förvärv av andelar i ett dotterbolag när dessa kostnader hänför sig till utdelningar som är skattefria på grund av att de härrör från ett dotterdotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i nämnda avtal, medan rätt till avdrag för sådana kostnader däremot föreligger när dessa hänför sig till utdelningar som lämnats av ett dotterdotterbolag hemmahörande i samma medlemsstat som den i vilken moderbolaget har sitt säte och som i realiteten också är skattefria.

Tolkningen av bestämmelser om fri rörlighet för kapital

51 Eftersom bestämmelserna i fördraget och i EES-avtalet om etableringsfrihet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, saknas anledning att pröva huruvida också fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital utgör hinder för denna lagstiftning.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 31 i avtalet av den 2 maj 1992 om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avdragsrätt inte föreligger för finansieringskostnader som ett i denna stat obegränsat skattskyldigt moderbolag har haft för förvärv av andelar i ett dotterbolag när dessa kostnader hänför sig till utdelningar som är skattefria på grund av att de härrör från ett dotterdotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i nämnda avtal, medan rätt till avdrag för sådana kostnader däremot föreligger när dessa hänför sig till utdelningar som lämnats av ett dotterdotterbolag hemmahörande i samma medlemsstat som den i vilken moderbolaget har sitt säte och som i realiteten också är skattefria.

Underskrifter