

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 20 september 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Artiklarna 63–65 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Avdrag för skattepliktiga vinster – Moderbolags andelar i ett bolag med ledning och säte i ett tredjeland – Utdelningar till moderbolaget – Striktare villkor för avdragsrätt än vad som gäller för avdrag för vinster som härrör från andelar som ägs i ett inhemskt bolag som inte är skattebefriat”

I mål C-685/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster, Tyskland) genom beslut av den 20 september 2016, som inkom till domstolen den 27 december 2016, i målet

EV

mot

Finanzamt Lippstadt

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. L. da Cruz Vilaça samt domarna E. Levits (referent), A. Borg Barthet, M. Berger, och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 november 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- EV, genom U. Hohage, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Lippstadt, genom H.-J. Sellmann, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier, W. Roels och R. Lyal, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 7 februari 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63–65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan EV, ett kommanditaktiebolag bildat enligt tysk rätt, och Finanzamt Lippstadt (Skattekontoret i Lippstadt, Tyskland) (nedan kallat skattekontoret) angående den skatt på inkomst av näringsverksamhet som EV skulle betala.

Tysk rätt

3 I 8 § punkt 1 leden 1–6 i Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (lag om beskattning i internationella situationer, utlandsskattelagen), av den 8 september 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713) (nedan kallad AStG), räknas följande verksamheter upp:

1. Jordbruk och skogsbruk.
2. Tillverkning, bearbetning, omvandling eller montering av objekt, energiproduktion och prospektering eller utvinning av naturresurser.
3. Drift av kreditinstitut eller försäkringsbolag som använder sig av en affärslokal för sina transaktioner (med vissa undantag).
4. Handel (med vissa undantag).
5. Tjänster (med vissa undantag).
6. Arrende och uthyrning (med vissa undantag).

4 Gewerbesteuer-gesetz (lag om skatt på inkomst av näringsverksamhet) av år 2002, i den lydelse som följer av skattelagen för år 2008 av den 20 december 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150) (nedan kallad GewStG 2002), föreskriver följande i 2 §:

”(1) 1Skatt på inkomst av näringsverksamhet ska utgå på all näringsverksamhet som bedrivs i Tyskland. ... 3Näringsverksamhet ska anses bedrivas i Tyskland om den har ett fast driftställe i Tyskland ...

(2) 1Verksamhet som bedrivs av ett bolag (särskilt europabolag, aktiebolag, kommanditaktiebolag och bolag med begränsat ansvar), ... ska alltid likställas med näringsverksamhet. 2Om ett bolag som ingår som underordnat bolag i en skattemässig enhet [[Organgesellschaft] i den mening som avses i 14, 17 eller 18 §§ i Körperschaftsteuergesetz [[lag om bolagsskatt, nedan kallad KStG] ska det anses utgöra ett fast driftställe för det dominerande företaget.”

5 I 6 § GewStG 2002 föreskrivs att beskattningsunderlaget för skatten på inkomst av näringsverksamhet är vinsten i näringsverksamheten i enlighet med 7 § första meningen GewStG 2002. Av sistnämnda bestämmelse framgår att vinsten i näringsverksamheten är den vinst som redovisas i en näringsverksamhet och som beräknats enligt bestämmelserna i Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt, nedan kallad EStG) eller i Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsskatt, nedan kallad KStG), ökad eller minskad med de belopp som anges i 8 § och 9 § GewStG.

6 I 8 § GewStG, som har rubriken ”Återföring”, föreskrivs följande:

"Till vinsten i näringsverksamheten (7 §) ska följande belopp återföras i den mån de dragits av vid beräkningen av vinsten:

...

5. Överskott av vinstandelar (utdelning) som inte har beaktats enligt 3 § led 40 [EStG] eller 8b § första stycket [KStG] och liknande inkomster och ersättningar som härrör från andelsinnehav i ett bolag, en sammanslutning av personer eller från tillgångar i den mening som avses i [KStG], förutsatt att dessa inte uppfyller villkoren i 9 § leden 2a eller 7, efter avdrag för driftskostnader som är ekonomiskt knutna till dessa intäkter ...

..."

7 I 9 § GewStG 2002 regleras nedsättningar och avdrag, i förhållande till vinst från andelar i ett bolag med hemvist i landet till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i en tredjestat.

8 För det första föreskrivs i 9 § led 2a GewStG 2002 att summan av vinsten och återföringarna ska minskas med vinsterna från andelar i icke skattebefriade inhemska bolag i den mening som avses i 2 § andra stycket i denna lag, om innehavet i början av beskattningsperioden motsvarar minst 15 procent av stamaktiekapitalet eller det övriga aktiekapitalet och denna andel av vinsten har använts för att beräkna vinsten i enlighet med 7 § i denna lag. Enligt 9 § led 2a tredje meningen GewStG 2002, ska kostnader som har direkt samband med andelar i vinsten minska nedsättningens belopp i den utsträckning som inkomsterna från motsvarande andelsinnehav beaktas.

9 I 9 § led 3 GewStG 2002 föreskrivs dessutom att summan av vinsten och återföringarna ska minskas med den del av rörelseresultatet för ett inhemskt företag som kan hänföras till ett utländskt fast driftställe tillhörande det företaget.

10 Vad för det andra gäller vinsterna från andelar i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat som uppfyller de villkor som fastställs i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 129), kan avdrag göras i enlighet med 9 § led 7 första meningen andra delen av meningen GewStG 2002 om innehavet är minst en tiondel av det nominella kapitalet i början av referensperioden.

11 För det tredje ska i enlighet med 9 § led 7 första meningen första ledet GewStG 2002, summan av vinster och återförningar minskas med:

"Vinst från andelsinnehav i ett bolag med säte och centralt lednings- och kontrollorgan utanför det territorium där denna lag är tillämplig, i vilket företaget oavbrutet sedan referensperiodens början innehaft minst 15 procent (dotterbolag) av aktiekapitalet och som får sina bruttointäkter uteslutande eller nästan uteslutande från verksamheter som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 i [AStG]), samt vinst från andelsinnehav i bolag i vilka företaget direkt innehar minst en fjärdedel av aktiekapitalet, när dessa andelar innehafts under en sammanhängande tid på minst tolv månader före dagen för redovisning av vinst och företaget visar att

1. dessa bolag har centralt lednings- och kontrollorgan och säte i samma stat som dotterbolaget och att deras bruttointäkter uteslutande eller nästan uteslutande härrör från

verksamheter som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 i [AStG], eller att

2. dotterbolaget innehar andelar med ekonomisk anknytning till egen verksamhet som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 och att det bolag i vilket andelarna innehas får sina bruttointäkter uteslutande eller nästan uteslutande från sådan verksamhet,

om vinstandelarna har bokförts som vinst (7 §) ...”

12 I detta avseende är 9 § led 2a tredje meningen GewStG 2002 analogt tillämplig, enligt 9 § led 7 andra meningen i denna lag.

13 Det framgår av såväl begäran om förhandsavgörande som av yttrandet från den tyska regeringen att ett ”nationellt holdingbolag” är ett dotterbolag som uppfyller villkoren i 9 § led 7 första ledet punkt 1 GewStG 2002, och att ett ”funktionellt holdingbolag” avser ett dotterbolag som uppfyller kraven i 9 § led 7, första meningen, första delen av meningen led 2 GewStG 2002.

14 I 9 § led 7 fjärde–sjunde meningen GewStG 2002 regleras överföringar från dotterdotterbolag som har sin ledning och sitt säte utanför det geografiska tillämpningsområdet för denna lag enligt följande:

”4Om ett företag som indirekt, genom ett dotterbolag, innehar minst 15 procent av ett bolag med centralt lednings- och kontrollorgan och säte utanför det territorium där denna lag är tillämplig (dotterdotterbolag) under ett räkenskapsår gör vinst från sina andelar i dotterbolaget och om dotterdotterbolaget delar ut vinster till dotterbolaget under detta räkenskapsår, ska samma regel tillämpas, om företaget begär det, för den del av företagets vinst som motsvarar dotterdotterbolagets utdelning av vinst som tillkommer företaget på grund av dess indirekta andelsinnehav. 5Om dotterbolaget har haft andra intäkter än vinstandelar från ett dotterdotterbolag, ska den fjärde meningen endast tillämpas på den del av utdelningen som tillkommer dotterbolaget som motsvarar storleken på dess andel av vinsten i summan av vinsten och övriga intäkter, upp till storleken på dessa vinstandelar. 6För att den fjärde meningen ska vara tillämplig gäller följande förutsättningar:

1. Dotterdotterbolagets bruttointäkter under det räkenskapsår då utdelningen genomfördes ska uteslutande eller nästan uteslutande ha härrört från verksamhet som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 [AStG] eller från andelsinnehav som omfattas av den första meningen led 1.

2. Dotterbolaget ska uppfylla villkoren i första meningen när det gäller andelen av dotterdotterbolagets kapital.

För att de föregående bestämmelserna ska tillämpas ska företaget lägga fram bevis. Företaget ska i synnerhet

71. lägga fram relevant dokumentation som styrker att dotterbolaget har sina bruttointäkter uteslutande eller nästan uteslutande från verksamhet som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 [AStG] eller från andelar som omfattas av den första meningen leden 1 och 2,

2. lägga fram relevant dokumentation som styrker att dotterdotterbolaget har sina bruttointäkter uteslutande eller nästan uteslutande från verksamheter som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 [AStG] eller från andelar som omfattas av den första meningen led 1,

3. styrka dotterbolagets eller dotterdotterbolagets utdelningsbara vinst genom balans- och resultaträkningar. Dessa handlingar ska läggas fram på begäran tillsammans med det intyg som föreskrivs eller som normalt används i den stat där bolagets ledning och säte finns, vilket intyg ska vara upprättat av ett officiellt erkänt kontrollorgan eller motsvarande.”

15 Enligt 8b § punkt 1 KStG, som handlar om andelsinnehav i andra bolag och sammanslutningar, ska uppburna inkomster i den mening som avses i bland annat 20 § punkt 1 led 1 i EStG inte beaktas vid fastställandet av vinsten.

16 Vad gäller beräkningen av inkomsterna för en skattemässig enhet ("Organschaft"), föreskrivs i 15 § första meningen led 2 KStG att, med undantag från de allmänna bestämmelserna, är 8b § punkterna 1–6 KStG inte tillämpliga på det underordnade företaget i den skattemässiga enheten (*Organgesellschaft*).

17 I 20 § punkt 1 led 1 EStG föreskrivs å sin sida att inkomst av kapital inbegriper, bland annat, andelar i vinst (utdelning) från aktier som medför en rätt till andel i vinsten och behållning från likvidation av ett bolag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

18 EV tillverkar bildelar och är moderbolag i en världsomspännande koncern. Bolagets olika dotterbolag innehar i sin tur aktier i flera andra bolag.

19 Under beskattningsåret 2009 utgjorde EV, i egenskap av dominerande bolag, och Reinhold Poersch GmbH (nedan kallat R GmbH) en skattemässig enhet för beräkning av skatten på inkomst av näringsverksamhet i den mening som avses i tysk skattelagstiftning. EV innehade 100 procent av kapitalet i R GmbH.

20 R GmbH innehade i sin tur 100 procent av kapitalet i Hella Asia Pacific Pty Ltd (nedan kallat HAP Ltd), ett bolag bildat enligt australisk rätt med säte i Australien. Under 2009 erhöll HAP Ltd utdelning från sitt dotterbolag Hella Philippinen Inc. (nedan kallat H Inc.) på 556 000 AUD (omkring 337 584 euro).

21 HAP Ltd lämnade samma år utdelning på 45 287 000 AUD (cirka 27 496 685 euro) till sin aktieägare, R GmbH. Det utdelade beloppet bestod av balanserade vinstmedel från fler tidigare år samt de vinster som anges i föregående punkt, vilka HAP Ltd erhållit från H Inc.

22 Under år 2012 genomfördes en skattekontroll av R GmbH avseende beskattningsåren 2006–2009. Kontrollanterna konstaterade att de utdelningar som R GmbH erhållit skulle vara undantagna från skatt på EV:s nivå enligt 8b § punkt 1 KStG eftersom 5 procent av resultatet schablonmässigt skulle återföras till bolagets inkomster som icke avdragsgilla kostnader i näringsverksamheten i enlighet med 8b § punkt 5 i samma lag.

23 Skattekontoret fastställde kontrollanternas slutsatser och beslutade att i enlighet med 8 § led 5 GewStG 2002 till EV:s resultat återföra utdelningarna från HAP Ltd. till R GmbH, efter avdrag för vinstutdelningarna från H Inc. till HAP Ltd.

24 Den vinstutdelning som HAP Ltd. genomfört uppfyllde nämligen inte de villkor som uppställs i 9 § led 7 första meningen GewStG 2002 för att omfattas av ett undantag från principen om återföring.

25 Först slog skattekontoret fast att HAP Ltd., i egenskap av dotterbolag, var ett holdingbolag som inte uppbar inkomster från egen verksamhet i den mening som avses i 8 § punkt 1 leden 1–6

AStG, varför bolaget inte kunde anses vara ett sådant "funktionellt holdingbolag" som avses i 9 § led 7, första meningen, första delen av meningen, led 2 GewStG 2002. För det andra kunde bolaget inte heller kvalificeras som "nationellt holdingbolag", som åtnjuter mer gynnsamma regler enligt 9 § led 7, första meningen, första delen av meningen, led 1 GewStG 2002, eftersom det ägde andelar i dotterdotterbolag som är etablerade utanför Australien.

26 Däremot ansåg skattekontoret att det belopp som H Inc. delat ut till HAP Ltd och som sistnämnda bolag därefter delade ut till R GmbH omfattades av 9 § led 7 fjärde meningen och följande meningar GewStG 2002 och kunde omfattas av de förmånliga regler som gällde för dotterdotterbolaget. Dessa utdelningar från H Inc. återfördes följaktligen inte till rörelseresultatet för R GmbH.

27 På grundval av dessa överväganden antog skattekontoret den 13 november 2012 ett beskattningsbeslut i vilket utdelningar som betalats av HAP Ltd. till R GmbH, minus de utdelningar som H Inc. lämnat till HAP Ltd, återfördes till 95 procent, i enlighet med GewStG 2002, till EV:s rörelseresultat, i dess egenskap av dominerande bolag. EV klagade på beskattningsbeslutet, och detta klagomål ogillades genom beslut av den 8 november 2013.

28 I detta läge lämnade EV in ett överklagande till Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster, Tyskland) och gjorde bland annat gällande att utdelningar som härrör från utlandet utsätts för en diskriminerande behandling som strider mot unionsrätten och att de utdelningar som HAP Ltd. betalat till R GmbH ska räknas av från EV:s inkomst av näringsverksamhet i deras helhet.

29 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

"Ska bestämmelserna om fri rörlighet för kapital och betalningar i artikel 63 och följande artiklar i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt tolkas så, att de utgör hinder för 9 § led 7 [GewStG 2002], såvitt denna bestämmelse innebär att, vid fastställandet av skatt på inkomst av näringsverksamhet, avdrag från vinst och återföringar som avser intäkter från andelar i ett bolag med ledning och säte utanför Förbundsrepubliken Tyskland omfattas av strängare villkor än avdrag från vinst och återföringar som avser intäkter från andelar i ett inhemskt bolag som inte är undantaget från skattskyldighet eller för den del av rörelsevinsten från ett inhemskt företag som hänför sig till ett fast driftställe som inte är beläget inom landet?"

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

30 Domstolen noterar för det första att även om tolkningsfrågan enligt dess ordalydelse omfattar alla bolag med ledning och säte utanför Tyskland är det utrett att det nationella målet rör behandling av vinster som uppburits från ett bolag med ledning och säte i ett tredjeland, närmare bestämt i Australien.

31 Under dessa omständigheter ska tolkningsfrågan förstås som att den endast avser behandling av vinstutdelning från bolag som har sin ledning och sitt säte i tredje land, utan hänsyn till fall där vinsten delas ut av bolag som har sin ledning och sitt säte i en annan medlemsstat.

32 Det ska därefter undersökas huruvida artikel 63 FEUF kan åberopas i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, som rör skillnaden mellan behandlingen av utdelning från ett dotterbolag med hemvist i ett tredjeland till ett bolag med hemvist i landet, och behandlingen av utdelning från dotterbolag med hemvist i landet till ett bolag med hemvist i landet.

33 Enligt domstolens praxis kan den skattemässiga behandlingen av utdelning omfattas av artikel 49 FEUF om etableringsfrihet och av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital. När det gäller frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten, ska den ifrågavarande lagstiftningens ändamål beaktas (dom av den 24 november 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

34 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfriheten (dom av den 24 november 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

35 Däremot ska nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltning och kontroll av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 24 november 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

36 Domstolen har slagit fast att i ett sammanhang som rör den skattemässiga behandlingen av utdelning från ett tredjeland, räcker det att undersöka ändamålet med en nationell lagstiftning för att bedöma huruvida den skattemässiga behandlingen av sådan utdelning omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital (dom av den 24 november 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

37 Domstolen har i detta hänseende preciserat att en nationell lagstiftning om skattemässig behandling av utdelning, vilken inte endast är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget, ska bedömas utifrån artikel 63 FEUF. Ett bolag med hemvist i en medlemsstat kan alltså – oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolaget med hemvist i ett tredjeland – åberopa denna bestämmelse för att bestrida lagenligheten av en sådan lagstiftning (dom av den 24 november 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

38 I förevarande fall innebär 9 § led 7 GewStG 2002 att rätten till avdrag för utdelning som bolag med hemvist i landet erhåller från dotterbolag med hemvist i tredjeländer är avhängig av att det inhemska moderbolagets andelsinnehav i dotterbolaget, sedan början av referensperioden, kontinuerligt motsvarar minst 15 procent.

39 I detta sammanhang anger den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen att en sådan andel på 15 procent enligt tysk bolagsrätt ger möjlighet att utöva vissa rättigheter i egenskap av minoritetsägare. Denna omständighet kan dock inte föranleda slutsatsen att 9 § led 7 GewStG 2002 endast omfattar de andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över det utdelande bolagets beslut.

40 Domstolen har nämligen redan slagit fast att ett andelsinnehav på minst 15 procent i dotterbolaget inte nödvändigtvis innebär att det bolag som innehar andelarna utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolagets beslut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 december 2017, Deister Holding och Juhler Holding, C?504/16 och C?613/16, EU:C:2017:1009, punkterna 79 och 80 och där angiven rättspraxis).

41 Följaktligen är 9 § led 7 GewStG 2002 inte bara tillämplig på situationer där moderbolaget har ett andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett dotterbolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet.

42 En sådan lagstiftning ska därför bedömas mot bakgrund av artikel 63 FEUF.

43 I förevarande fall krävs det förvisso enligt 9 § led 7 GewStG 2002, för att moderbolaget ska ha rätt att göra avdrag för utdelningar från sitt dotterbolag med hemvist utanför Tyskland, att, utöver det ovannämnda tröskelvärde på 15 procent, detta dotterbolag erhåller sina bruttointäkter uteslutande eller nästan uteslutande från verksamheter som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 AStG eller från andelsinnehav i dotterdotterbolag i vilka detta dotterbolag äger minst 25 procent av kapitalet, förutsatt att vissa andra villkor är uppfyllda.

44 Detta andra tröskelvärde på 25 procent avseende dotterbolagets deltagande i kapitalet i dotterdotterbolaget föranleder dock inte någon annan slutsats än den som drogs i punkt 41 ovan.

45 För att avgöra om den nationella lagstiftningen omfattas av etableringsfriheten eller av den fria rörligheten för kapital är det, såsom framgår av den rättspraxis som redovisas i punkterna 34 och 35 ovan, nödvändigt att undersöka vilken typ av innehav moderbolaget har i det utdelande dotterbolag på vilket denna lagstiftning skulle kunna tillämpas.

46 Vidare fastställs det tröskelvärde på 25 procent som avses i 9 § led 7 GewStG 2002 inom ramen för ett av de alternativa villkoren rörande den inkomst som dotterbolaget delar ut till sitt moderbolag. Detta tröskelvärde är nämligen inte tillämpligt i en situation där det inte är fråga om en bolagsstruktur med flera nivåer eller i en situation då moderbolaget innehar minst 15 procent av dotterbolaget och detta dotterbolag uteslutande eller nästan uteslutande erhåller sina inkomster från verksamheter som omfattas av 8 § punkt 1 leden 1–6 AStG. Även om sistnämnda tröskelvärde måste beaktas i den bedömning som avses i punkt 45 ovan, kan detta tröskelvärde inte medföra ett ifrågasättande av den omständigheten att 9 § led 7 GewStG 2002 inte bara är tillämplig i situationer där moderföretaget har ett andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett dotterbolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet.

47 Artikel 63 FEUF kan således åberopas i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, som rör skillnaden mellan behandlingen av utdelning från ett dotterbolag med hemvist i ett tredjeland till ett bolag med hemvist i landet, och behandlingen av utdelning från dotterbolag med hemvist i landet till ett bolag med hemvist i landet.

48 Slutligen bör det påpekas att den hänskjutna frågan avser jämförelsen mellan behandlingen av utdelning till moderbolag med hemvist i landet från dotterbolag med hemvist i tredjeländer inte bara i förhållande till utdelning från dotterbolag med hemvist i landet till moderbolag med hemvist i landet, utan också i förhållande till behandlingen av inkomsten från näringsverksamhet för ett bolag med hemvist i landet som härrör från ett fast driftsställe i utlandet.

49 Jämförelsen mellan den skattemässiga behandlingen av, å ena sidan, utdelning till moderbolag med hemvist i landet från dotterbolag med hemvist i tredjeländer och, å andra sidan, inkomsten från näringsverksamhet för ett bolag med hemvist i landet som härrör från ett fast driftsställe i utlandet går ut på att pröva huruvida det genom en lagstiftning, som den i det nationella målet, införs en skillnad i behandling som avhåller bolag med hemvist i landet från att verka utanför sin hemviststat genom ett dotterbolag i stället för genom ett fast driftsställe.

50 I detta avseende bör det erinras om att det är artikel 49 FEUF, som avser etableringsfriheten, som är tillämplig på sådana bolag enligt artikel 54 FEUF och inte artikel 63 FEUF, som avser fri rörlighet för kapital och som ger bolag som har sitt säte, sin centrala förvaltning eller sin huvudsakliga verksamhet i unionen rätt att utöva sin verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor.

51 Domstolen har slagit fast att unionsrättens bestämmelser om etableringsfrihet förvisso enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, men att de även utgör hinder för att ursprungsmedlemsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som har bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 23 november 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, punkt 24, och dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 16).

52 Fördragets kapitel om etableringsfrihet innehåller emellertid inte någon bestämmelse som utsträcker tillämpningsområdet för dess bestämmelser till att även omfatta situationer där ett bolag med hemvist i en medlemsstat etablerar sig i ett tredjeland eller där ett bolag med hemvist i tredjeland etablerar sig i en medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 97 och där angiven rättspraxis).

53 Följaktligen är varken artikel 63 FEUF eller artikel 49 FEUF tillämplig i en situation då den nationella lagstiftningen inför en skillnad i den skattemässiga behandlingen mellan ett inhemskt bolags inkomst från näringsverksamhet som härrör från ett fast driftsställe beläget utomlands och vinsterna från ett dotterbolag i ett tredje land.

54 Det ska således fortsättningsvis endast prövas huruvida artiklarna 63–65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken ställer upp striktare villkor för avdrag för vinster som härrör från andelar i ett bolag med ledning och säte i ett tredjeland än för avdrag för vinster som härrör från andelar i ett inhemskt bolag som inte är skattebefriat.

Huruvida det föreligger en restriktion

55 Det följer av fast rättspraxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

56 I förevarande fall föreskrivs i den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet en skillnad i behandling mellan utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i landet och utdelning från ett bolag med hemvist i ett tredjeland.

57 Såsom den hänskjutande domstolen har angett innebär nämligen 9 § led 2a första meningen GewStG 2002 att när det i landet hemmahörande bolaget erhåller skattepliktig utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag, krävs för minskning av skatten på inkomst av näringsverksamhet endast att bolaget innehar minst 15 procent av kapitalet i det utdelande bolaget vid inledningen av beskattningsperioden och att det förstnämnda bolaget redovisar den vinst som erhållits genom dessa andelar i samband med fastställandet av den beskattningsbara vinsten.

58 När det däremot gäller utdelning från ett bolag med hemvist i ett tredjeland krävs enligt 9 § led 7 första meningen GewStG 2002 ett kontinuerligt andelsinnehav på minst 15 procent sedan början av referensperioden, och dessutom att bruttointäkterna härrör från vissa "aktiva" inkomster, närmare bestämt endast de som härrör från de verksamheter som avses i 8 § punkt 1 leden 1–6 AStG eller att det visas att det rör sig om inkomster från dotterdotterbolag i vilka dotterbolaget innehar minst 25 procent av kapitalet, att dotterbolaget är ett nationellt holdingbolag eller ett

funktionellt holdingbolag, och att dotterdotterbolaget under alla omständigheter erhåller sin bruttoinkomst nästan uteslutande från sådana ekonomiska verksamheter som avses i 8 § punkt 1 leden 1–6 AStG.

59 Såsom den tyska regeringen har medgett i sitt skriftliga yttrande är det avdrag som behandlas i 9 § led 7 § GewStG 2002 underkastat strängare villkor än det avdrag som behandlas i 9 § led 2a i samma lag.

60 Enligt den tyska regeringen innebär emellertid 9 § led 7 GewStG 2002 inte en restriktion av den fria rörligheten för kapital utan medför istället en likabehandling mellan de inkomster som regeringen beskrivit som "passiva", det vill säga, i allmänhet, intäkter från förvaltningen av tillgångar och som inte är föremål för skatt på inkomst av näringsverksamhet och därför inte medför rätt till avdrag. På detta sätt innebär denna bestämmelse att vissa verksamheter avseende kapitalförvaltning vilka bedrivs av ett bolag som är etablerat i ett tredjeland inte kan medföra en sådan rätt till avdrag. Samtidigt innebär detta att vissa så kallade "aktiva" verksamheter, det vill säga affärsverksamheter, och således i princip verksamheter som omfattas av skatt på inkomst av näringsverksamhet, som bedrivs av det utländska bolaget ger rätt till avdrag.

61 Det ska emellertid härvidlag påpekas att den tyska regeringen själv har medgett att när det gäller utdelningar från inhemska bolag är avdraget inte beroende av typen av verksamhet som bedrivs av det bolag som lämnar dessa utdelningar.

62 Vidare föreskriver 9 § led 7 GewStG 2002 andra mer restriktiva villkor för inhemska företag vad gäller utdelningar från dotterbolag med hemvist i tredjeländer, såsom skyldigheten att under referensperioden kontinuerligt inneha en andel på minst 15 procent i de utdelande bolagen med hemvist i tredjeland, och inte bara i början av denna period, samt villkor som gäller dotterdotterbolag som lämnar utdelning till dotterbolag.

63 Domstolen finner följaktligen att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kan avhålla i landet hemmahörande moderbolag från att investera sitt kapital i dotterbolag med hemvist i tredjeländer, genom att denna lagstiftning ställer upp mer restriktiva villkor för avdrag för utdelning från dotterbolag med hemvist i tredjeländer än de villkor som tillämpas på utdelning som lämnas av dotterbolag med hemvist i landet. Eftersom kapitalinkomster med ursprung i tredjeländer skattemässigt behandlas mindre förmånligt än utdelning från inhemska bolag, är aktierna i bolag med hemvist i tredjeländer mindre attraktiva för inhemska investerare än aktier i bolag med hemvist i denna medlemsstat (se, analogt, dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

64 En sådan lagstiftning utgör således en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

Huruvida artikel 64.1 FEUF är tillämplig

65 Skattekontoret och den tyska regeringen har emellertid gjort gällande att Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att bibehålla en sådan restriktion med stöd av artikel 64.1 FEUF.

66 Enligt artikel 64.1 FEUF ska bestämmelserna i artikel 63 FEUF inte påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

67 Även om begreppet direktinvesteringar inte har definierats i fördraget, har det definierats i den nomenklatur för kapitalrörelser som finns i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (en artikel som upphävts genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, 1988, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44). Det framgår av den uppräkningslista av "direkta investeringar" som finns under den första rubriken i nämnda nomenklatur och av förklaringarna till uppräkningslistan att begreppet avser investeringar av alla slag som görs av fysiska eller juridiska personer och som har till syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet (dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 75 och där angiven rättspraxis).

68 Beträffande förvärv av andelar i nya eller befintliga företag som har bildats i form av aktiebolag gäller, i enlighet med de i föregående punkt nämnda förklaringarna, att syftet att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer förutsätter att aktieägarens andelsinnehav gör det möjligt för vederbörande att, i enlighet med nationell lagstiftning om aktiebolag eller på annat sätt, effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget (dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 76 och där angiven rättspraxis).

69 Enligt domstolens praxis omfattar restriktioner för kapitalrörelser som gäller etablering eller direktinvesteringar i den mening som avses i artikel 64.1 FEUF inte bara nationella bestämmelser som när de tillämpas på kapitalrörelser till eller från tredje land begränsar etablering eller investeringar, utan också sådana bestämmelser som begränsar betalningar av utdelning som följer därav (dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

70 Av detta följer att en restriktion för kapitalrörelser, såsom den som avser en mindre förmånlig skattemässig behandling av utländska utdelningar, omfattas av artikel 64.1 FEUF, i den mån restriktionen hänför sig till andelar som förvärvats i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta ekonomiska relationer mellan aktieägaren och det berörda bolaget, vilka gör det möjligt för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget (dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 78 och där angiven rättspraxis).

71 I detta avseende har domstolen slagit fast att förhållandet att en nationell lagstiftning som föreskriver en restriktion för kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar även kan vara tillämplig i andra situationer inte hindrar att artikel 64.1 FEUF är tillämplig under de omständigheter som artikeln avser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 2017, X, C-317/15, EU:C:2017:119, punkt 21).

72 I förevarande fall kan det konstateras att det nationella målet rör den skattemässiga behandlingen av utdelning som EV erhållit i dess egenskap av dominerande bolag, från de andelar EV innehade i ett bolag bildat enligt tysk rätt som EV ägde till 100 procent, vilket i sin tur innehade 100 procent av aktierna i HAP Ltd, som var ursprunget till utdelningar som skulle återföras enligt skattekontoret. Ett sådant andelsinnehav kan göra det möjligt för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av det utdelande bolaget. Andelsinnehavet kan därmed anses utgöra en direktinvestering.

73 Beträffande det tidskriterium som uppställs i artikel 64.1 FEUF framgår det av domstolens fasta praxis att även om det i princip ankommer på den nationella domstolen att fastställa innehållet i den befintliga lagstiftningen vid en tidpunkt som anges i en unionsrättsakt, är det EU-domstolen som ska tillhandahålla tolkningsdata avseende det unionsrättsliga begrepp som utgör referenspunkten för tillämpningen av en i unionsrätten föreskriven undantagsordning på en

nationell lagstiftning som "är i kraft" vid en fastställd tidpunkt (dom den 10 april 2014 , Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

74 Begreppet "restriktioner som var i kraft den 31 december 1993" i den mening som avses i artikel 64.1 FEUF, förutsätter att de bestämmelser som den ifrågavarande restriktionen grundar sig på oavbrutet har ingått i den berörda medlemsstatens rättsordning alltsedan detta datum. I annat fall skulle en medlemsstat nämligen vid varje tidpunkt kunna återinföra restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeländer som var i kraft i den nationella rättsordningen den 31 december 1993, men som därefter inte bibehållits (dom av den 5 maj 2011, Prunus och Polonium, C-384/09, EU:C:2011:276, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

75 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att alla nationella bestämmelser som antagits efter den sålunda angivna tidpunkten inte redan av denna anledning automatiskt är uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom den ifrågavarande unionsrättsakten. En bestämmelse omfattas nämligen av undantaget om den i huvudsak är identisk med tidigare lagstiftning eller om den enbart reducerar eller undanröjer ett hinder för utövandet av unionsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning. En lagstiftning som grundas på andra tankegångar än de som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebär att nya förfaranden införs kan däremot inte jämföras med den lagstiftning som är i kraft vid den tidpunkt som anges i den ifrågavarande unionsrättsakten (dom den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

76 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den nationella lagstiftaren i samband med en reform av företagsbeskattningen den 14 augusti 2007 höjde tröskelvärdet för det aktieinnehav som krävs för avdragsrätt enligt 9 § led 7 GewStG 2002 från 10 procent till 15 procent.

77 Följaktligen har ett av villkoren för tillämpning av avdraget ändrats, vilket, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 89 i sitt förslag till avgörande, minskat tillämpningsområdet för det avdrag som behandlas i 9 § led 7 GewStG 2002.

78 Det framgår vidare av begäran om förhandsavgörande – vilket medges av den tyska regeringen – att sedan den 31 december 1993 har den tyske lagstiftaren ändrat omfattningen av det avdrag som medges, vilket innebär att det inte längre beräknas på bruttoutdelningen utan på nettoutdelningen. Således har även avdragets omfattning minskats.

79 Den hänskjutande domstolen har slutligen påpekat att det övergripande rättsliga sammanhang i vilket 9 § led 7 GewStG 2002 ingår har ändrats i grunden genom Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) (lagen om sänkning av skattesatserna och om reformering av företagsbeskattningen) (skattesänkingslagen) av den 23 oktober 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1433). Genom denna nya lag infördes en ordning där endast 50 procent av inkomsten beskattas. Detta medförde att de utdelningar som lämnades inom ramen för denna nya ordning i princip är undantagna från skatt på inkomst av näringsverksamhet, förutsatt att de uppfyller de villkor som avses i 9 § led 7 GewStG 2002. Enligt den tidigare ordningen var däremot utdelningar som uppbars av juridiska personer i princip skattepliktiga och 9 § led 7 GewStG 2002 utgjorde ett undantag.

80 Det ska härvidlag erinras om att artikel 64.1 FEUF ska tolkas restriktivt, eftersom denna bestämmelse innebär ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital (dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 29).

81 De villkor som en nationell lagstiftning måste uppfylla för att kunna anses ha varit "i kraft" den 31 december 1993 trots en ändring av det nationella regelverket efter detta datum ska följaktligen också tolkas restriktivt.

82 Begränsningen av tillämpningsområdet för det avdrag som behandlas i 9 § led 7 GewStG 2002, både vad gäller vilka personer som omfattas av det som dess materiella innehåll, i kombination med de förändringar av det övergripande rättsliga sammanhang som behandlas i punkt 79 ovan, motsäger den tyska regeringens argument att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet i huvudsak fortfarande är densamma, trots de lagändringar som skedde mellan den 31 december 1993 och antagandet av denna bestämmelse i nationell rätt.

83 En restriktion av den fria rörligheten för kapital, såsom den som följer av tillämpningen av 9 § led 7 GewStG 2002, kan följaktligen inte undantas från regeln i artikel 63.1 FEUF med stöd av artikel 64.1 FEUF.

84 Det är dock nödvändigt att undersöka i vilken mån en sådan restriktion kan motiveras med avseende på andra bestämmelser i fördraget.

Huruvida skäl som motiverar åtgärden föreligger

85 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska artikel 63 FEUF inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

86 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken stat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med EUF-fördraget. Det i artikel 65.1 a FEUF föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]" (dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkterna 55 och 56 samt där angiven rättspraxis).

87 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från de typer av diskriminering som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Av EU-domstolens praxis framgår att för att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, måste skillnaden i behandling röra situationer som inte är objektivt jämförbara eller vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

Huruvida situationerna är objektivt jämförbara

88 Det framgår av domstolens praxis att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska bedömas mot bakgrund av såväl det ändamål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna i fråga som föremålet för och innehållet i dessa

bestämmelser (dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

89 Vidare ska endast de relevanta åtskillnadskriterier som anges i den aktuella lagstiftningen beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna (dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 28, och dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 49).

90 Såsom redan har angetts i punkterna 56–58 ovan medför den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet en skillnad i behandlingen av utdelningar beroende på om de lämnas av ett bolag med hemvist i landet eller av ett bolag med hemvist i ett tredjeland.

91 Den tyska regeringen har hävdat att den inkomst som härrör från innehav av andelar i ett utländskt bolag i princip inte omfattas av skatt på inkomst av näringsverksamhet i tidigare led, till skillnad från den inkomst som härrör från ett inhemskt bolag.

92 När det gäller en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, vilken är avsedd att förebygga dubbelbeskattning genom att medge avdrag från beskattningsunderlaget för skatt på inkomst av näringsverksamhet för utdelning som härrör från andelar i ett eller flera bolag, är situationen för ett bolag som erhåller utdelning från bolag med hemvist i landet jämförbar med situationen för ett bolag som erhåller inkomster som härrör från andelar i bolag med hemvist i utlandet (se, analogt, dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 62, och dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 113).

93 Under dessa omständigheter framgår det av det ovan anförda att bolag som får utdelning från bolag med hemvist i samma medlemsstat, vad avser den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för bolag som erhåller utdelning från bolag som har sitt säte i ett tredjeland.

Huruvida det föreligger tvingande skäl av allmänintresse

94 Den tyska regeringen har gjort gällande att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet syftar till att motverka missbruk av skatteupplägg. Avdrag enligt 9 § led 7 GewStG 2002 ska nämligen endast gälla för verkliga utdelningar och skulle förhindra att avdrag kan göras med hjälp av skalbolag.

95 Det ska i detta sammanhang erinras om att för att en nationell lagstiftning ska anses syfta till förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk måste dess specifika ändamål vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel (dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 40, och dom av den 7 september 2017, Egiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

96 En allmän presumtion om bedrägeri och missbruk kan således inte motivera en åtgärd som skadar utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom fördraget och inte heller den omständigheten att det utdelande bolaget har hemvist i en tredje stat kan i sig utgöra grund för en allmän presumtion om skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

97 Exakt vilken typ av missbruk som den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet

syftar till att förhindra framgång i förevarande fall inte av handlingarna i målet eller av de förklaringar som den tyska regeringen har lämnat.

98 Villkoren för tillämpning av den avdragsrätt som anges i 9 § led 7 GewStG 2002, enligt vilka, vad gäller dotterbolag som fungerar som holdingbolag, det är nödvändigt att beakta vilken typ av verksamhet deras dotterdotterbolag utövar, i den meningen att dotterbolaget ska kunna kvalificeras som ett "funktionellt holdingbolag" eller ett "nationellt holdingbolag", i den mening som avses i punkt 13 ovan, innebär under alla omständigheter att det för bolag med hemvist i tredjeländer införs en icke motbevisbar presumtion om missbruk.

99 Denna lagstiftning kan därmed inte rättfärdigas av behovet av att undvika missbruk och skatteundandragande.

100 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artiklarna 63–65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken ställer upp strängare villkor för avdrag för vinster som härrör från andelar i ett bolag med ledning och säte i ett tredjeland än för avdrag för vinster som härrör från andelar i ett inhemskt bolag som inte är skattebefriat.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artiklarna 63–65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken ställer upp strängare villkor för avdrag för vinster som härrör från andelar i ett bolag med ledning och säte i ett tredjeland än för avdrag för vinster som härrör från andelar i ett inhemskt bolag som inte är skattebefriat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.