

61994J0283

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 17. oktober 1996. - Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV og Voormeer BV mod Bundesamt für Finanzen. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht Köln - Tyskland. - Harmonisering af skattelovgivningerne - Beskatning af virksomheders udbytte - Moder- og datterselskaber. - Forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94.

Samling af Afgørelser 1996 side I-05063

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1. Tilnaermelse af lovgivningerne ° fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater ° direktiv 90/435 ° fritagelse i datterselskabets medlemsstat for skat af udbytte udloddet til moderselskabet ° betingelser ° besiddelse af minimumskapitalandel i datterselskabet ° befoejelse for medlemsstaterne til at betinge fritagelsen af besiddelse af kapitalandelen i en minimumsperiode ° streng fortolkning ° national lovgivning, hvorefter der foerst opnaas ret til fritagelse, naar den fastsatte minimumsperiode er forloebet, og da kun for fremtiden ° ulovlig ° en medlemsstats mangelfulde gennemfoerelse ° pligt for medlemsstaten til at erstatte moderselskabets tab ° foreligger ikke

(Raadets direktiv 90/435, art. 3, stk. 2, og art. 5, stk. 1)

2. Tilnaermelse af lovgivningerne ° fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater ° direktiv 90/435 ° artikel 5, stk. 1 og 3 ° fritagelse i datterselskabets medlemsstat for skat af udbytte udloddet til moderselskabet ° klar bestemmelse ° kan paaberaabes af moderselskabet, der opfylder forpligtelsen til at beholde sin kapitalandel i datterselskabet i den af medlemsstaten fastsatte periode

(Raadets direktiv 90/435, art. 3, stk. 2, og art. 5, stk. 1 og 3)

3. Faellesskabsret ° en medlemsstats overtraedelse ° gennemfoerelse af et direktiv ° pligt til at erstatte det tab, som er forvoldt borgerne ° betingelser ° tilstraekkeligt kvalificeret overtraedelse ° begreb

Sammendrag

1. I henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater fritages det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, for kildeskat, naar moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet paa mindst 25%. Direktivets artikel 3, stk. 2, giver medlemsstaterne mulighed for kun at yde denne fritagelse, hvis moderselskabet har besiddet denne minimumskapitalandel i en sammenhaengende periode, som det tilkommer medlemsstaten at fastsaette, men som ikke maa vaere laengere end to aar. Dette udgoer en beføjelse til at fravige forpligtelsen til at yde fritagelse og skal derfor fortolkes strengt. Bestemmelsen kan altsaa ikke fortolkes saaledes, at den giver medlemsstaten mulighed for at betinge skattefritagelsen af, at moderselskabet paa tidspunktet for udlodning af udbyttet har haft den kraevende kapitalandel i datterselskabet mindst i den periode, medlemsstaten har fastsat i henhold til sin beføjelse.

Det tilkommer medlemsstaterne at opstille regler til sikring af, at minimumsperioden overholdes, i overensstemmelse med procedurene i deres nationale ret. Under alle omstaendigheder er medlemsstaterne ikke i henhold til direktivet forpligtede til straks at yde skattefritagelsen, naar moderselskabet ensidigt forpligter sig til at overholde minimumskravet til varigheden af besiddelsen af andelen.

En medlemsstat, som ved gennemfoerelsen af ovennaevnte direktiv i national ret har bestemt, at den i medfoer af artikel 3, stk. 2, fastsatte minimumsperiode for besiddelse af kapitalandelen skal vaere tilbagelagt, naar der sker udlodning af det udbytte, som er omfattet af skattefordelen i artikel 5, er dog ikke i henhold til faelleskabsretten forpligtet til at erstatte moderselskabet det tab, det maatte have lidt som foelge af den fejl, der herved blev begaaet.

De noedvendige betingelser fandtes ikke at vaere opfyldt i den foreliggende sag for, at en medlemsstats overtraedelse af faelleskabsretten i forbindelse med den regelfastsaettelse efter et skoen, som foretages ved gennemfoerelse af et direktiv, medfoerte en forpligtelse for staten til at erstatte det tab, der er forvoldt borgerne. Under alle omstaendigheder foreligger der ikke en tilstraekkeligt kvalificeret overtraedelse af faelleskabsretten, naar det bl.a. fremgaar, at den fortolkning af direktivet, medlemsstaten har anlagt, svarer til fortolkningen anlagt af naesten alle andre medlemsstater, der har udnyttet beføjelsen til fravigelse.

2. Det bestemmes klart og utvetydigt i artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, at moderselskaber, der har en kapitalandel i datterselskabet paa mindst 25%, fritages for kildeskat.

Selv om direktivets artikel 3, stk. 2, giver medlemsstaterne beføjelse til at fravige denne regel, naar moderselskabet ikke beholder sin andel i datterselskabet i en vis minimumsperiode, og bestemmelsen tillaeffer dem et skoen ved fastsaettelsen af varigheden af denne periode, som ikke kan vaere laengere end to aar, og ved udformningen af de administrative procedurer, der skal anvendes, er det ikke umuligt at afgoere, hvilke minimumsrettigheder der foelger af de principielle bestemmelser i direktivets artikel 5. Det foelger heraf, at naar en medlemsstat har udnyttet beføjelsen i direktivets artikel 3, stk. 2, kan moderselskaber, for saa vidt de opfylder forpligtelsen til besiddelse af kapitalandelen i den af medlemsstaten fastsatte periode, umiddelbart paaberaabe sig rettighederne i direktivets artikel 5, stk. 1 og 3, ved de nationale retsinstanser.

3. Faelleskabsretten anerkender, at borgere, der har lidt et tab som foelge af en medlemsstats overtraedelse af faelleskabsretten, har ret til erstatning, saafremt tre betingelser er opfyldt, nemlig

at den bestemmelse, der er overtraadt, har til formaal at tillaege borgerne rettigheder, at overtraedelsen er tilstraekkelig kvalificeret, og at der er en direkte aarsagsforbindelse mellem statens overtraedelse af sin forpligtelse og de skadelidtes tab. Disse betingelser skal anvendes paa den situation, at en medlemsstat ikke har gennemfoert et EF-direktiv korrekt i national ret. En overtraedelse er tilstraekkelig kvalificeret, saafremt en institution eller en medlemsstat under udoevelsen af sin kompetence til at udstede generelle retsakter aabenbart og groft har overskredet graenserne for sine befoejelser. Blandt de momenter, der kan tages i betragtning, er saerligt, hvor klar og praecis den tilsidesatte bestemmelse er.

Parter

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

angaaende anmodninger, som Finanzgericht Koeln (Tyskland) i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for naevnte ret verserende sager,

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

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

Voormeer BV (sag C-292/94),

mod

Bundesamt fuer Finanzen,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 3 og 5 i Raadets direktiv 90/435/EOEF af 23. juli 1990 om en faelles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretaer: fuldmaegtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

° Denkavit Internationaal BV ved advokat V. Schiller, Koeln

° Bundesamt fuer Finanzen ved Regierungsdirektor R. Schupp, som befuldmaegtiget

° den tyske regering ved Ministerialrat E. Roeder og Assessor G. Thiele, begge Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtigede

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

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

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

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

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

paa grundlag af retsmoder rapporten,

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

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

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelser af 19. september 1994, indgaaet til Domstolen den 19. og 27. oktober 1994, har Finanzgericht Koeln i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt en række praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af Raadets direktiv 90/435/EOEF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6, herefter "direktivet"), særligt direktivets artikel 3, stk. 2, og artikel 5.

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under sager, som tre nederlandske selskaber, Denavit Internationaal BV (herefter "Denavit"), VITIC Amsterdam BV (herefter "VITIC") og Voormeer BV (herefter "Voormeer"), der hver har en andel i kapitalen i et tysk selskab, har anlagt mod Bundesamt fuer Finanzen (herefter "Bundesamt") vedroerende beskatning af udbyttet fra deres datterselskaber.

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

selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhaengende periode paa mindst to aar har besiddet saadan kapitalandel".

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

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

6 I Tyskland blev direktivet gennemfoert ved § 44d i "Einkommensteuergesetz" (lov om indkomstskat, herefter benaevnt "EStG"). Mens § 44d, stk. 1, indeholder en bestemmelse om nedsaettelse af kildeskatten til 5% i overensstemmelse med direktivets artikel 5, stk. 1 og 3, bestemmes det i § 44d, stk. 2, der skal gennemfoere direktivets artikel 3, stk. 2, andet led, at "som moderselskab i henhold til stk. 1 betegnes ethvert selskab, derkan godtgoere ... at det paa tidspunktet, hvor kravet om skat af kapitaludbytte ... opstod, i en sammenhaengende periode paa mindst tolv maaneder har haft en direkte andel paa mindst en fjerdedel af den nominelle kapital i ... [datter]selskabet."

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

8 Skatteforvaltningen afslog imidlertid ansoegningen om nedsaettelse med den begrundelse, at tolvmaanedersperioden, hvor moderselskabet i henhold til § 44d, stk. 2, i EStG skulle have besiddet andelen, ikke var udloebet.

9 Da Denkavit havde paaklaget denne afgoerelse uden at faa medhold og anlagt sag ved Finanzgericht Koeln, aendrede skatteforvaltningen sin afgoerelse den 17. maj 1993 og tillod, at kildeskatten blev nedsat med virkning fra den 15. juli 1993, dvs. et aar efter erhvervelsen af den foroegede andel, paa betingelse af, at Denkavit beholdt den noedvendige andel til den 30. september 1995.

10 Denkavit har derefter begraenset sin paastand til at vedroere perioden forud for den 15. juli 1993. For den nationale ret har Denkavit bl.a. gjort gaeldende at have en retlig interesse i, at det fastslaas, at Bundesamt's afslag paa nedsaettelse af kildeskatten for perioden indtil den 14. juli 1993 var retsstridigt, idet datterselskabet paa grund af dette afslag afstod fra den overskudsudlodning, der oprindeligt var planlagt til den 16. oktober 1992. Denkavit har anfoert, at man blev paafoert et vaesentligt rentetab ved, at datterselskabet blev tvunget til at afstaa fra udlodningen, og at man vil rejse krav om erstatning efter afslutningen af sagen, der verserer for Finanzgericht.

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

den saedvanlige takst.

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

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

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

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

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

17 I de tre hovedsager har Finanzgericht Koeln oplyst, at ved anvendelse af national ret alene skal sagsoegte frifindes. Finanzgericht Koeln har imidlertid udtrykt tvivl om, hvorvidt § 44d, stk. 2, i EStG er forenelig med direktivets artikel 3, stk. 2, hvori der tilsyneladende ikke stilles noget krav om, at den minimumsperiode, hvor moderselskabet skal beholde sin andel i kapitalen i datterselskabet, skal vaere tilbagelagt, naar ansoegningen om skatnedsaettelsen indgives. Dette er grunden til, at Finanzgericht Koeln har besluttet at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

I sag C-283/94:

"1) Skal Raadets direktiv 90/435/EOEF af 23. juli 1990 om en faelles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 6), saerlig dettes artikel 3, stk. 2, fortolkes saaledes, at medlemsstaterne er berettigede til at naegte et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat de i artikel 5 fastsatte skattefordele, naar moderselskabet paa den ene side endnu ikke paa tidspunktet for udlodning af det paagaeldende udbytte har besiddet en direkte andel paa en fjerdedel af den nominelle kapital i det indenlandske datterselskab i en sammenhaengende periode paa mindst 12 maaneder, men moderselskabet paa den anden side over for de kompetente skattemyndigheder i datterselskabets medlemsstat har forpligtet sig til i en sammenhaengende periode paa mindst to aar efter erhvervelsen at beholde sin andel i datterselskabet?

2) Saafremt spoergsmaal 1 besvares benaegtende: Skal Raadets direktiv 90/435/EOEF af 23. juli 1990 om en faelles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 6) fortolkes saaledes, at et moderselskab, der opfylder betingelserne i direktivets artikel 2 og 3, over for datterselskabets medlemsstat umiddelbart kan paaberaabe sig direktivets artikel 5 som grundlag for sit krav paa den deri fastsatte fritagelse for eller nedsaettelse af kildeskat, og paahviler i bekraeftende fald beskyttelsen af dette retskrav de nationale retsinstanser i datterselskabets medlemsstat?

3) Saafremt spoergsmaal 1 besvares benaegtende: Hvis datterselskabets medlemsstat har gennemfoert direktivets artikel 3, stk. 2, urigtigt i national ret, idet det deri fastsatte krav til en minimumsperiode, hvor andelen skal vaere i besiddelse, i henhold til national lovgivning allerede

skal være opfyldt, før der udloddes udbytte, som i henhold til direktivets artikel 5 skal beskattes lempeligere, tilkommer der da efter de kriterier, som Domstolen lagde til grund i sin dom af 19. november 1991 i de forenede sager C-6/90 og C-9/90 (Francovich og Bonifaci), det i spørgsmaal 1 og 2 beskrevne moderselskab et erstatningskrav, der er hjemlet eller paabudt i fællesskabsretten, mod denne medlemsstat for rentetab, som er påført selskabet ved, at det har udsat en udlodning af udbytte i datterselskabet, der var planlagt til at finde sted i løbet af den ovennævnte i national ret fastsatte minimumsperiode, til efter udløbet af denne periode?"

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

"1) Skal Raadets direktiv 90/435/EOEF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 6), særlig dets artikel 3, stk. 2, fortolkes således, at medlemsstaterne er berettigede til at nægte et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat de i artikel 5 fastsatte skattefordele, naar moderselskabet endnu ikke på tidspunktet for udlodningen af det pågældende udbytte har besiddet en direkte andel på en fjerdedel af den nominelle kapital i det indenlandske datterselskab i en sammenhængende periode på mindst to år, men dette minimumskrav til varigheden af besiddelsen opfyldes i den efterfølgende periode?"

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

Det første spørgsmaal

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

19 Ifølge Denkavit og Kommissionen fremgår det af selve ordlyden af direktivet, at den minimumsperiode, der er fastsat i medfør af artikel 3, stk. 2, ikke nødvendigvis skal være gået, naar skattefordelen ydes. Direktivet har efter deres mening til formål at tilskynde til investeringer på tværs af landegrænserne og ikke at afskrække fra sådanne investeringer ved at lægge hindringer i vejen for adgangen til de skattefordele, der ydes i forbindelse med samarbejdet mellem selskaber i samme medlemsstat.

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

21 Bundesamt har i det væsentlige gjort gældende, at eftersom direktivets artikel 3, stk. 2, ikke indeholder nogen oplysninger herom, har medlemsstaterne et frit skoen. Denne opfattelse deles i det hele af den belgiske, tyske, græske, italienske og nederlandske regering. Ifølge disse er den fortolkning, som fremgår af den omtvistede tyske bestemmelse, endvidere den eneste, som gør

det muligt for administrationen at bekaempe misbrug. Det ville skabe en lang raekke praktiske og tekniske vanskeligheder efterfoelgende at kontrollere, at moderselskabet faktisk havde haft andelen i den kraevede periode, saerligt, hvis udbytte var udbetalt i et andet land.

22 Det bemaerkes foerst, at direktivet, som det bl.a. fremgaar af tredje betragtning hertil, har til formaal at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater og samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat ved indfoerelse af en faelles beskatningsordning og saaledes at lette samarbejdet paa tvaers af landegraenserne. For at undgaa dobbeltbeskatning indeholder direktivets artikel 5, stk. 1, saaledes en bestemmelse, hvorefter der ved udlodning af udbytte sker fritagelse for kildeskat i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehoerende.

23 Direktivets artikel 3, stk. 2, giver medlemsstaterne kompetence til at goere denne skattefordel betinget af, at andelen er besiddet i en minimumsperiode, som medlemsstaterne frit kan fastsaette, men som under alle omstaendigheder ikke maa vaere laengere end to aar.

24 Der henvises dog til ordlyden af direktivets artikel 3, stk. 2, andet led, hvorefter medlemsstaterne kun kan undlade at yde moderselskabernes skattefritagelsen, naar moderselskabernes "ikke i en sammenhaengende periode paa mindst to aar har besiddet (o.a.: I de oevrige sprogversioner af direktivet hedder det 'besidder' i stedet for 'har besiddet') saadan kapitalandel".

25 Det fremgaar af ordlyden af denne bestemmelse og saerligt af brugen af udsagnsordets tid (praesens) i alle de sproglige versioner, undtagen den danske, at moderselskabet for at faa skattefordelen skal have en andel i datterselskabet i en bestemt periode, og at det ikke kraeves, at denne periode allerede er tilbagelagt paa det tidspunkt, hvor skattefordelen ydes. Denne fortolkning svaekkes ikke af, at der i den danske version er brugt foernutid.

26 Fortolkningen har endvidere stoette i direktivets formaal, der ° som det allerede er anfoert i praemis 22 i naervaerende dom ° er at lette den skattemaessige ordning for samarbejde paa tvaers af landegraenserne. Medlemsstaterne kan saaledes ikke ensidigt indfoere begraensninger paa dette punkt, saasom kravet i den foreliggende sag om, at minimumsperioden for besiddelse af andelen allerede skal vaere tilbagelagt paa det tidspunkt, hvor der sker udlodning af det udbytte, med hensyn til hvilket der ansoeges om anvendelse af skattefordelen.

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

28 Over for ovenstaaende fortolkning har de regeringer, der har afgivet indlaeg, indvendt, at de fleste medlemsstater, der har udnyttet befoejelsen i direktivets artikel 3, stk. 2, har fortolket bestemmelsen saaledes, at den indeholder et krav om, at minimumsperioden for besiddelse af andelen skal vaere tilbagelagt, naar der indgives ansoegning om skattefritagelse, eller naar datterselskabet udlodder udbyttet. Da Raadet vedtog direktivet, var der enighed om at anvende forholdsvis vage formuleringer for at goere det muligt at anlaegge forskellige fortolkninger afhaengig af behovet i de nationale retsordener. Den af Kommissionen og Den kavit forfaegtede indskraenkende fortolkning er derfor efter deres opfattelse i strid med lovgivers hensigt.

29 Dette argument kan ikke tages til foelge. Meninger, medlemsstaterne har givet udtryk for i

Raadet, saasom dem, regeringerne har omtalt i deres indlaeg, er uden juridisk betydning, naar de ikke har fundet udtryk i retsreglerne. Retsreglerne rettes nemlig til borgerne, og borgerne skal kunne handle i tillid til deres indhold, hvilket er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet.

30 For det andet har Bundesamt og den tyske regering anfoert, at den fortolkning, der fremgaar af den tyske lovgivers gennemfoerelse af direktivets artikel 3, stk. 2, finder stoette i artikel 1, stk. 2, hvori det bestemmes, at direktivet ikke er "til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er noedvendige for at hindre svig og misbrug".

31 Det bemaerkes, at direktivets artikel 1, stk. 2, er en principbestemmelse, hvis indhold der i detaljer er redegjort for i direktivets artikel 3, stk. 2. Direktivets artikel 3, stk. 2, har konkret til formaal ° hvilket ikke bestrides af de parter, der har afgivet indlaeg for Domstolen ° at bekaempe misbrug i form af erhvervelse af andele i selskabers kapital alene i det oejemed at opnaa bestemmelseernes skattefordele uden hensigt til en varig investering. Det findes derfor ikke relevant at anvende direktivets artikel 1, stk. 2, til at fortolke artikel 3, stk. 2.

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

33 Med hensyn hertil staar det medlemsstaterne frit for paa baggrund af forholdene i deres nationale retsorden at fastsaette naermere bestemmelser om, hvordan det sikres, at kravet til periodens varighed opfyldes. I direktivet er det ikke anfoert, hvordan medlemsstaterne, der har udnyttet befoejelsen i direktivets artikel 3, stk. 2, skal sikre overholdelsen af minimumskravet til varigheden af besiddelsen af andelen, naar perioden udloeber efter indgivelsen af ansogning om skattefritagelse. Saerligt indeholder direktivet i modsaetning til, hvad Kommissionen har gjort gaeldende, ikke en forpligtelse for medlemsstaterne til at yde fritagelsen fra begyndelsen af perioden uden sikkerhed for senere at kunne opnaa betaling af skatten i tilfaelde af, at moderselskabet ikke overholder det af medlemsstaterne fastsatte minimumskrav til varigheden af besiddelsen. Det fremgaar heller ikke af direktivet, at medlemsstaterne er forpligtede til at yde skattefritagelsen straks, naar moderselskabet ensidigt forpligter sig til at overholde minimumskravet til varigheden af besiddelsen.

34 De af den tyske og den graeske regering fremfoerte argumenter om, det ville vaere i strid med ideen bag kildeskat og ville kraenke retssikkerheden, hvis skatteforvaltningerne skulle yde skattefordele, hvis berettigelse foerst ville blive undersøgt efterfoelgende, er derfor ikke relevante.

35 Ydelse af skattefordelen allerede fra moderselskabets erhvervelse af en tilstraekkelig andel i datterselskabets kapital kombineret med muligheden for senere tilbagesogning, hvis det viser sig, at minimumskravet til varigheden af besiddelsen ikke er blevet overholdt, er ikke den eneste maade at sikre overholdelsen af bestemmelsen i direktivets artikel 3, stk. 2. Som det fremgaar af punkt 34 i generaladvokatens forslag til afgoerelse har visse medlemsstater for saadanne tilfaelde indfoert passende foranstaltninger. Da direktivet ikke indeholder bestemmelser herom, tilkommer det ikke Domstolen at paalaegge medlemsstaterne bestemte foranstaltninger.

36 Det foerste spoergsmaal skal herefter besvares saaledes, at medlemsstaterne ikke kan goere ydelse af skattefordelen i direktivets artikel 5, stk. 1, betinget af, at moderselskabet paa tidspunktet for udlodning af udbyttet har haft en andel paa mindst 25% af kapitalen i datterselskabet mindst i den af medlemsstaten i medfoer af direktivets artikel 3, stk. 2, fastsatte periode. Det tilkommer medlemsstaterne at opstille regler til sikring af, at minimumsperioden overholdes, i overensstemmelse med procedurerne i deres nationale ret. Under alle omstaendigheder er medlemsstaterne ikke i henhold til direktivet forpligtede til straks at yde skattefritagelsen, naar

moderselskabet ensidigt forpligter sig til at overholde minimumskravet til varigheden af besiddelsen af andelen.

Det andet spoergsmaal

37 Med sit andet spoergsmaal oensker den forelaeggende ret for det tilfaelde, at den nationale lovgivning findes at vaere uforenelig med direktivets artikel 3, stk. 2, oplyst, om direktivets artikel 5 umiddelbart kan paaberaabes ved de nationale retsinstanser af moderselskaber, der opfylder betingelserne i direktivets artikel 3, stk. 2.

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

39 Ganske vist giver direktivets artikel 3, stk. 2, medlemsstaterne befoejelse til at fravige denne regel, naar moderselskabet ikke beholder sin andel i datterselskabet i en vis minimumsperiode, og bestemmelsen tillaeffer dem et skoen ved fastsaettelsen af varigheden af denne periode, som ikke kan vare laengere end to aar, og ° som anfoert ovenfor ° ved udformningen af de administrative procedurer, der skal anvendes. Det er saaledes ikke umuligt at afgoere, hvilke minimumsrettigheder der foelger af de principielle bestemmelser i direktivets artikel 5 (jf. tilsvarende dom af 14.7.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325, praemis 17).

40 Det andet spoergsmaal skal derfor besvares saaledes, at naar en medlemsstat har udnyttet befoejelsen i direktivets artikel 3, stk. 2, kan moderselskaber umiddelbart paaberaabe sig rettighederne i direktivets artikel 5, stk. 1 og 3, ved de nationale retsinstanser, for saa vidt disse selskaber opfylder det minimumskrav til besiddelsens varighed, som medlemsstaten har fastsat.

Det tredje spoergsmaal

41 Med det tredje spoergsmaal, som udelukkende vedroerer sag C-283/94, oensker den forelaeggende ret, saafremt Domstolen besvarer det foerste spoergsmaal benaegtende, oplyst, om den paagaeldende medlemsstats mangelfulde gennemfoerelse af direktivet medfoerer, at moderselskaberne har et erstatningskrav for rentetab, som de maatte have lidt ved, at udlodningen af overskud i datterselskabet er blevet udsat til efter udloebet af den i medfoer af direktivets artikel 3, stk. 2, fastsatte minimumsperiode for besiddelse af kapitalandelen.

42 Ifoelge den tyske skatteforvaltning er dette spoergsmaal uden relevans for sagen og kan derfor ikke antages til realitetsbehandling, idet Denkavit ikke i hovedsagen har nedlagt paastand om erstatning af tab, som selskabet eventuelt har lidt som foelge af den forsinkelse, hvormed der blev ydet selskabet skattenedsaettelse.

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

44 Hertil bemaerkes blot, at ifoelge fast retspraksis tilkommer det udelukkende de nationale retsinstanser, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgoerelse, som skal traeffes, paa grundlag af omstaendighederne i den konkrete sag at vurdere saavel, om en praejudiciel afgoerelse er noedvendig for, at de kan afsige dom, som relevansen af de spoergsmaal, de forelaegger Domstolen. En afvisning fra realitetsbehandling af en anmodning fra en national retsinstans er kun mulig, hvis det viser sig, at den oenskede fortolkning af faellesskabsretten aabenbart savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes

genstand (jf. bl.a. dom af 28.3.1996, sag C-129/94, Ruiz Bernáldez, Sml. I, s. 1829, præmis 7).

45 I den foreliggende sag har Denkavit under retsmoedet forklaret, at selskabet har anlagt sag ved den forelaeggende ret for at opnaa, at den retsakt, hvorved Bundesamt afslog at yde selskabet skattenedsaettelse for perioden fra den 14. juli 1992 til den 14. juli 1993, kendes ulovlig, og at det saaledes fastslaas, at selskabet derfor har en retlig interesse i henhold til de nationale retsregler, hvilket tjener til at forberede en senere erstatningssag.

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

47 Det bemaerkes, at ifølge fast retspraksis følger der af selve traktatens system et princip om, at staten er erstatningsansvarlig for tab, som er forvoldt borgerne paa grund af tilsidesaettelser af faelleskabsretten, der maa tilregnes staten (jf. bl.a. dom af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029, præmis 31, og af 8.10.1996, forenede sager C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 og C-190/94, Dillenkofer m.fl., trykt i naervaerende bind af Samling af Afgørelser, præmis 20).

48 I disse domme fastslog Domstolen paa baggrund af sagens konkrete omstaendigheder, at faelleskabsretten anerkender en ret til erstatning, saafremt tre betingelser er opfyldt, nemlig at den bestemmelse, der er overtraadt, har til formaal at tillaege borgerne rettigheder, at overtraedelsen er tilstraekkelig kvalificeret, og at der er en direkte aarsagsforbindelse mellem statens overtraedelse af sin forpligtelse og de skadelidtes tab (ovennaevnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, præmis 51, og i Dillenkofer-sagen, præmis 21 og 23). Domstolen har saerligt fastslaaet, at disse betingelser skal anvendes paa den situation, at en medlemsstat ikke har gennemfoert et EF-direktiv korrekt i national ret (dom af 26.3.1996, sag C-392/93, British Telecommunications, Sml. I, s. 1631, præmis 40).

49 Selv om det i princippet tilkommer de nationale retsinstanser at tage stilling til, om betingelserne for, at medlemsstaternes erstatningsansvar som foelge af overtraedelser af faelleskabsretten er opfyldt, bemaerkes, at Domstolen i naervaerende sag har alle de oplysninger, der er noedvendige for at bedømme, om der kan siges at foreligge en tilstraekkelig kvalificeret overtraedelse af faelleskabsretten.

50 Det foelger af Domstolens praksis, at en overtraedelse er tilstraekkelig kvalificeret, saafremt en institution eller en medlemsstat under udoevelsen af sin kompetence til at udstede generelle retsakter aabenbart og groft har overskredet graenserne for sine beføjelser (ovennaevnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, præmis 55, og i Dillenkofer-sagen, præmis 25). Blandt de momenter, der kan tages i betragtning, er saerligt, hvor klar og praecis den tilsidesatte bestemmelse er (ovennaevnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, præmis 56, og British telecommunications, præmis 42).

51 Med hensyn til betingelsen i den foreliggende sag om, at den minimumsperiode, der er fastsat for besiddelse af kapitalandelen, skal vaere tilbagelagt, naar skattefordelen ydes, bemaerkes det, at den af Forbundsrepublikken Tyskland anlagte fortolkning deles af naesten alle andre medlemsstater, der har udnyttet beføjelsen til fravigelse. Efter det oplyste var disse medlemsstater efter de droeftelser, der havde fundet sted i Raadet, af den opfattelse, at de med foeje kunne anlaegge en saadan fortolkning. Hertil kan det saerligt anfoeres, at direktivets artikel 1, stk. 2, udtrykkeligt naevner hensynet til at hindre misbrug.

52 Det bemaerkes endvidere, at eftersom naervaerende sag er den foerste, der vedroerer direktivet, gav Domstolens praksis ikke Forbundsrepublikken Tyskland nogen anvisninger paa

fortolkning af den paagaeldende sag.

53 Den omstaendighed, at en medlemsstat ved gennemfoerelsen af direktivet mente at vaere befoejet til at kraeve, at minimumsperioden for besiddelse af andelen allerede skulle vaere tilbagelagt ved udlodningen af udbyttet, kan herefter ikke anses for en tilstraekkeligt kvalificeret overtraedelse af faellesskabsretten i den betydning, der er anvendt i ovennaevnte domme i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame, British Telecommunications, og Dillenkofer m.fl.

54 Det tredje spoergsmaal skal derfor besvares saaledes, at en medlemsstat, som ved gennemfoerelsen af direktivet retsstridigt har bestemt, at den i medfoer af artikel 3, stk. 2, fastsatte minimumsperiode for besiddelse af kapitalandelen skal vaere tilbagelagt, naar der sker udlodning af det udbytte, som er omfattet af skattefordelen i artikel 5, ikke i henhold til faellesskabsretten er forpligtet til at erstatte moderselskabet det tab, det maatte have lidt som foelge heraf.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

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

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Finanzgericht Koeln ved kendelser af 19. september 1994, for ret:

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

2) Naar en medlemsstat har udnyttet befoejelsen i ovennaevnte direktivs artikel 3, stk. 2, kan moderselskaber umiddelbart paaberaabe sig rettighederne i direktivets artikel 5, stk. 1 og 3, ved de nationale retsinstanser, for saa vidt disse selskaber opfylder det mindstekrav til besiddelsens varighed, som medlemsstaten har fastsat.

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