

62001J0168

Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 september 2003. - Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën. - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad der Nederlanden - Nederländerna. - Etableringsfrihet - Skatter - Bolagsskatt - Begränsning av moderbolags rätt att göra avdrag för kostnader hänförliga till innehav av dotterbolag i andra medlemsstater - Kongruens i skattesystemet. - Mål C-168/01.

Rättsfallssamling 2003 s. I-09409

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Tillnärmning av lagstiftning - Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag i olika medlemsstater - Direktiv 90/435 - Kostnader som ett i en medlemsstat etablerat moderbolag har för sitt andelsinnehav i dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater - Avdragsrätt som villkoras av medverkan till genererandet av skattepliktiga inkomster i förstnämnda medlemsstat - Otillåtet med hänsyn till artikel 52 i fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse)

(EG-fördraget, artikel 52 (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse); rådets direktiv 90/435)

Sammanfattning

\$\$Rådets direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, tolkat mot bakgrund av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), utgör hinder för en nationell bestämmelse som, vid fastställande av skatt på inkomsten i ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat, villkorar avdragsrätten för kostnader för andel i kapitalet i ett dotterbolag i en annan medlemsstat, av att sådana kostnader indirekt genererar skattepliktiga inkomster i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat.

(se punkt 43 samt domslutet)

Parter

I mål C-168/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Bosal Holding BV

och

Staatssecretaris van Financiën,

angående tolkningen av artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) liksom av 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),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward (referent), P. Jann och S. von Bahr,

generaladvokat: S. Alber,

justitiesekreterare: D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Bosal Holding BV, genom F.C. de Hosson, advocaat,*
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,*
- Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, och R. Singh, QC,*
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och H. van Vliet, båda i egenskap av ombud*

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 11 juli 2002 av: Bosal Holding BV, företrätt av F.C. de Hosson, Nederländernas regering, företrädd av H.G. Sevenster, Förenade kungarikets regering, företrädd av J.E. Collins, R. Singh och M. Hoskins, barrister, och kommissionen, företrädd av R. Lyal och H. van Vliet,

och efter att den 24 september 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Hoge Raad der Nederlanden har, genom beslut av den 11 april 2001 som inkom till EG-domstolen den 19 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor angående tolkningen av artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) liksom av 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) (nedan kallat direktivet).

2 Frågorna har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Bosal Holding BV (nedan kallat Bosal), ett bolag med begränsat ansvar (besloten vennootschap), Nederländerna, och Belastingdienst/Grote onderneming Arnhem (skattemyndigheten i Arnhem, avdelningen för stora företag) (nedan kallad skattemyndigheten), angående den senares beslut att för beskattningsåret 1993 inte medge avdrag från bolagets skattepliktiga inkomst med ett belopp på 3 969 339 NLG, vilket motsvarade kostnader för Bosals andelsinnehav i dess dotterbolag i andra medlemsstater.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Enligt artikel 52 första stycket i fördraget gäller följande:

"Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium gradvis avvecklas under övergångstiden. Denna gradvisa avveckling skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor filialer eller dotterbolag."

4 I artikel 58 första stycket i fördraget föreskrivs följande:

"Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna."

5 Tredje skälet i direktivet har följande avfattning:

"Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar."

6 I artikel 1 i direktivet föreskrivs följande:

"1. Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv

- på utdelning till bolag som är hemmahörande i denna stat från dotterbolag i andra medlemsstater,
- på utdelning från bolag som är hemmahörande i denna stat till moderbolag i andra medlemsstater.

2. Detta direktiv skall inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk."

7 Artikel 4 i direktivet har följande avfattning:

"1. 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 liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

2. Varje medlemsstat är dock bibehållen 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. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget.

3. Punkt 1 skall gälla till dess att ett gemensamt system för bolagsbeskattning trätt i kraft och börjat tillämpas.

Rådet skall vid lämplig tidpunkt anta de regler som skall tillämpas efter den dag som avses i första stycket."

Den nationella lagstiftningen

8 Artikel 13.1 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (1969 års lag om bolagsbeskattning i dess lydelse från år 1993) (nedan kallad 1969 års lag) innehåller följande föreskrifter:

"Vid fastställandet av inkomsten skall i denna varken inräknas de fördelar som härrör från innehav eller de kostnader som är hänförliga till detta innehav, såvida inte dessa kostnader indirekt är hänförliga till en inkomst som skall beskattas i Nederländerna (koncernfördel). Kostnader för lån som har tagits inom sex månader efter det att andelarna har förvärvats samt räntor skall alltid anses utgöra kostnader hänförliga till innehavet, såvida det inte framgår att dessa lån har tagits för ett annat ändamål."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Bosal är ett bolag som bedriver holdingverksamhet och verksamhet avseende finansiering, licenser och royalties. Bolaget är skattesubjekt och skattskyldigt för bolagsskatt i Nederländerna. För räkenskapsåret 1993 deklarerade bolaget kostnader till ett belopp av 3 969 339 NLG hänförligt till finansieringen av andelsinnehav i bolag i nio andra medlemsstater. Bosal yrkade i en komplettering till deklarationen för nämnda räkenskapsår att nämnda kostnader skulle dras av från dess egen inkomst.

10 Skattemyndigheten medgav inte yrkat avdrag och Gerechtshof te Arnhem (Nederländerna), vid vilken Bosal väckt talan mot beslutet att inte medge avdrag, fastställde skattemyndighetens beslut. Det är mot denna bakgrund som Bosal genom kassationstalan överklagade målet till Hoge Raad der Nederlanden.

11 Hoge Raad der Nederlanden fann att en tolkning av gemenskapsrätten är nödvändig för att avgöra det anhängiggjorda målet, och den beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1. Strider det mot artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget eller någon annan EG-rättslig bestämmelse att en medlemsstat medger att ett moderbolag som är skattskyldigt i denna medlemsstat får göra avdrag för kostnader som är hänförliga till ett andelsinnehav endast om det ifrågavarande dotterbolaget har genererat inkomster som beskattas i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat?"

2. Om dotterbolaget, men inte moderbolaget, är skattskyldigt för inkomst i den ifrågavarande medlemsstaten, är svaret på den första frågan då beroende av om medlemsstaten vid beskattningen av dotterbolaget beaktar dessa kostnader eller inte?"

Tolkningsfrågorna

12 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka skall prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för en nationell bestämmelse som vid fastställande av skatt på inkomsten i ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat villkorar avdragsrätten för kostnader för andel i kapitalet, i ett dotterbolag i en annan medlemsstat, av att sådana kostnader indirekt genererar skattepliktiga inkomster i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat.

13 Det skall inledningsvis framhållas att det av den nederländska regeringens skriftliga inlagor framgår att den avdragsrätt för kostnader som föreskrivs i artikel 13.1 i 1969 års lag med avseende på moderbolagets skattepliktiga inkomst uteslutande bestäms av frågan huruvida dessa kostnader "indirekt genererar" skattepliktiga inkomster i Nederländerna, utan att det därför krävs att dessa inkomster skall ha genererats i dotterbolag som själva är etablerade i denna medlemsstat eller som är etablerade i utlandet men som har ett fast driftställe i sistnämnda stat. Ett moderbolag som är etablerat i Nederländerna skulle på det sättet få rätt att i den staten, från sin skattepliktiga inkomst, dra av kostnader för finansieringen av sina innehav i dotterbolag som även de är etablerade i Nederländerna, eller av innehav i dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater, men som har ett fast driftställe i Nederländerna.

14 Hoge Raad der Nederlanden har hävdatt att villkoret för avdragsrätt, enligt vilket kostnaderna måste generera skattepliktiga inkomster i den stat där moderbolaget är etablerat, utgör ett hinder för etableringsfriheten eftersom det kan ha en negativ inverkan på moderbolagets beslut att bilda ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Den har emellertid ifrågasatt om detta hinder kan rättfärdigas av behovet att säkerställa kongruensen i det nederländska skattesystemet.

15 Domstolen har i detta avseende påpekat att det finns tre skäl till varför kongruens mellan behandlingen av kostnaderna saknas för andelsinnehav och skattepliktiga inkomster. För det första kan dessa kostnader dras av från inkomster i det nederländska moderbolaget utan att storleken av dotterbolagets inkomst behöver beaktas, även om sistnämnda bolag inte har redovisat någon inkomst under det aktuella året. Vidare gäller att om dotterbolaget redovisar inkomst medan moderbolaget inte gör det, har kostnaderna för innehavet inte någon inverkan totalt sett på beskattningen av dotterbolagets inkomst. Slutligen är de kostnader för andelsinnehav, vilka indirekt genererar inkomster som är skattepliktiga i Nederländerna, inte avdragsgilla när inkomsterna har genererats i ett nederländskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag.

16 Bosal anser att 1969 års lag begränsar etableringsfriheten eftersom det enligt denna lag endast är kostnader för förvärvande av inkomst i Nederländerna som är avdragsgilla. Nämda lag missgynnar därmed bildandet av dotterbolag i andra medlemsstater. Den valfrihet som medlemsstaterna har enligt direktivet att inte medge avdrag för kostnader för andel i kapitalet i detta dotterbolag är följaktligen inte begränsat till enbart innehav i dotterbolag som inte redovisar skattepliktiga inkomster i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat, utan gäller för samtliga innehav - även när dessa direkt eller indirekt genererar skattepliktiga inkomster i nämnda

medlemsstat.

17 Den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering anser däremot liksom kommissionen att 1969 års lag inte strider mot gemenskapsrätten eftersom den inte innebär någon begränsning av etableringsfriheten och eftersom lagen, för det fall en sådan begränsning ändå finns, likväl kan motiveras på objektiva grunder.

18 Enligt den nederländska regeringen befinner sig dotterbolag till moderbolag som är etablerade i Nederländerna och som redovisar skattepliktiga inkomster i den medlemsstaten, samt de som inte gör det, för det första inte i objektivet jämförbara situationer. Nämda regering har åberopat territorialitetsprincipen som stöd för att det föreligger en stor skillnad mellan dotterbolagen i fråga om deras bedrivande av verksamhet eller ej i utlandet. Det är i det första fallet inte de samlade inkomsterna som genererats i gruppen av berörda bolag som beskattas i Nederländerna, medan detta däremot sker i det andra fallet. Denna skillnad i situationerna för dotterbolag till moderbolag som etablerats i Nederländerna rättfärdigar en särbehandling, med avseende på dessa moderbolag, när det gäller kostnader för de sistnämnda bolagens andelar i kapitalet i sådana dotterbolag.

19 Den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering har liksom kommissionen för det andra gjort gällande att vägran att medge moderbolag, som inte har dotterbolag som redovisar skattepliktiga inkomster i Nederländerna, rätt att från sina inkomster dra av kostnader för finansieringen av andel i kapitalet i deras dotterbolag, under alla omständigheter rättfärdigas av behovet att upprätthålla kongruensen i det nederländska skattesystemet (se 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). Det finns nämligen ett direkt samband mellan, å ena sidan, kostnader för ett moderbolags andel i ett dotterbolags kapital och, å andra sidan, de inkomster i detta dotterbolag som är skattepliktiga i Nederländerna, vilka inkomster nämnda kostnader bidragit till att generera innan de dras av.

20 Den nederländska regeringen och kommissionen har för det tredje hävdade att begränsningen av avdragsrätten för kostnader för andelar rättfärdigas av syftet att undvika att skattebasen eroderas i större omfattning än vad som är fallet vid en enkel minskning av skatteintäkterna.

21 Den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering har tillsammans med kommissionen slutligen gjort gällande att 1969 års lag är förenlig med direktivet eftersom det enligt artikel 4 däri är tillåtet för medlemsstaterna att föreskriva att kostnaderna för innehav inte alls får dras av från moderbolagets inkomster. Detta innebär att medlemsstaterna till viss del kan vägra avdrag för sådana kostnader.

22 Domstolen erinrar i fråga om sistnämnda punkt inledningsvis om att avsikten med direktivet, såsom framgår av bland annat tredje skälet i detta, är att avskaffa alla nackdelar på grund av att de skattebestämmelser som styr förhållandena mellan moderbolag och dotterbolag i olika medlemsstater i allmänhet är mindre förmånliga än de bestämmelser som är tillämpliga på förhållandena mellan moder- och dotterbolag i en och samma medlemsstat, samt att underlätta gränsöverskridande samarbete inom gemenskapen (se dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaïki Zythopoiïa, REG 2001, s. I-6797, punkt 25).

23 Enligt artikel 4.2 i direktivet står det varje medlemsstat fritt att, när det just gäller frågan om den skattemässiga behandlingen av kostnader som ett moderbolag i en medlemsstat har för innehav av andel i ett dotterbolag i en annan medlemsstat, föreskriva att kostnader för detta innehav inte får dras av från moderbolagets skattepliktiga inkomster.

24 Medan artikel 4.1 i direktivet enligt punkt 3 i densamma endast är tillämplig till dess att ett gemensamt system för bolagsbeskattning trätt i kraft och börjat tillämpas, är punkt 2 i samma artikel, med föreskrifter om rätt för medlemsstaterna att inte betrakta kostnader för andelsinnehav

som kostnader som får dras av från moderbolagets skattepliktiga inkomst, inte förenad med något villkor eller någon specialbestämmelse om mottagare av inkomsterna i moderbolaget eller dess dotterbolag eller om ändamålet med dessa inkomster, och inte heller om tillämpligheten i tiden av nämnda punkt 2. Denna bestämmelse är alltså tillämplig även efter det att det gemensamma systemet för bolagsbeskattning faktiskt trätt i kraft.

25 Härav följer att artikel 13.1 i 1969 års lag är förenlig med direktivet till den del den endast innebär ett införande av den möjlighet som ges i artikel 4.2 i direktivet, nämligen att inte medge avdrag för moderbolags kostnader för andelsinnehav i dotterbolag.

26 Nämnda möjlighet kan emellertid endast utövas med beaktande av de grundläggande bestämmelserna i fördraget, i förevarande fall dess artikel 52. Det är alltså med beaktande av denna bestämmelse som prövningen av frågan huruvida en medlemsstat har rätt enligt direktivet att i likhet med vad som föreskrivs i artikel 13.1 i 1969 års lag endast delvis medge avdrag för kostnader för andelsinnehav skall ske.

27 Den begränsning av avdragsrätten som i artikel 13.1 i 1969 års lag föreskrivs för nederländska moderbolags kostnader för andelsinnehav i dotterbolag i andra medlemsstater enbart i de fall när sistnämnda bolag direkt eller indirekt genererar skattepliktiga inkomster i Nederländerna utgör, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, ett hinder för bildande av dotterbolag i andra medlemsstater. Med beaktande av denna begränsning skulle nämligen ett moderbolag kunna avskräckas från att bedriva sin verksamhet genom ett dotterbolag i en annan medlemsstat, eftersom sådana dotterbolag normalt inte genererar några skattepliktiga inkomster i Nederländerna.

28 En sådan begränsning motverkar dessutom ändamålet med direktivet. Ändamålet anges i direktivets tredje skäl, där det stadgas att det är nödvändigt att eliminera den nackdel som uppkommer när skattebestämmelser som styr förhållandet mellan moderbolag och dotterbolag som är belägna i olika medlemsstater är mindre förmånliga än de bestämmelser som tillämpas på förhållandet mellan moderbolag och dotterbolag inom en och samma medlemsstat.

29 Domstolen har, när det gäller argumentet att det är nödvändigt att bevara kongruensen i skattesystemet, i sin dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071, punkt 57) erinrat om att det i domarna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien förelåg ett direkt samband, vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av en skattemässig fördel och compensationen av denna fördel genom ett skatteuttag, inom ramen för samma beskattning.

30 När det inte finns något sådant direkt samband på grund av att det till exempel rör sig om olika beskattningar eller skattemässig behandling av olika skattskyldiga, kan argumentet om kongruensen i skattesystemet inte åberopas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 40).

31 I målet vid den nationella domstolen saknas ett sådant direkt samband. Det finns nämligen inte något direkt samband mellan att moderbolag i Nederländerna å ena sidan ges en skattefördel (i form av rätten att från den skattepliktiga inkomsten dra av kostnader för andelsinnehav i dotterbolag) och å andra sidan skattesystemet för moderbolagens dotterbolag, när dessa är etablerade i den medlemsstaten.

32 Moderbolag och deras dotterbolag utgör nämligen till skillnad från filialer och driftställen egna juridiska personer som var för sig är enskilda skattesubjekt. Därmed saknas ett direkt samband inom ramen för en och samma beskattning, vilket medför att skattesystemets kongruens inte kan åberopas.

33 Domstolen konstaterar för övrigt att begränsningen av avdragsrätten för de kostnader som ett moderbolag i Nederländerna har för sitt andelsinnehav i ett dotterbolag som är etablerat i en

annan medlemsstat inte kompenseras med en motsvarande fördel. Införandet av denna begränsning synes få till följd att kostnader som normalt skulle ha varit avdragsgilla inte beaktas vid beräkningen av skatten.

34 En sådan merbeskattning kan inte rättfärdigas av behovet att bevara kongruensen vid beskattningen.

35 Det finns inte heller något direkt samband mellan de kostnader som ett moderbolag kan dra av från sin skattepliktiga inkomst i Nederländerna och de eventuella skattepliktiga inkomster som genereras i dess dotterbolag i den medlemsstaten eller i ett fast driftställe som det utländska dotterbolaget har i Nederländerna. Det framgår i detta avseende av beslutet om hänskjutande att kostnaderna för andelsinnehav kan dras av från inkomsterna i ett sådant moderbolag utan att storleken av inkomsterna i dotterbolaget beaktas, även om sistnämnda bolag inte redovisade någon inkomst under det berörda året.

36 Som den hänskjutande domstolen och kommissionen har anfört kan man för övrigt undra över kongruensen i ett skattesystem som bygger på att det finns ett samband mellan kostnader för andelsinnehav och förekomsten av skattepliktiga inkomster i Nederländerna inom samma bolagsgrupp, eftersom de av moderbolagets dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater inte får dra av kostnader för andelsinnehav från sina skattepliktiga inkomster.

37 Den nederländska regeringen har också åberopat territorialprincipen, sådan den erkändes av domstolen i dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 22, för att motivera skillnaden i skattemässig behandling som föreskrivs i 1969 års lag. De kostnader som är förenade med verksamheten i utlandet, inbegripet kostnader för finansiering eller andelsinnehav, skall nämligen dras av från inkomster som genererats i nämnda verksamheter, och begränsningen av avdraget för dessa kostnader är uteslutande knuten till huruvida inkomster genereras utanför Nederländerna. Enligt den nederländska regeringen föreligger alltså inte någon diskriminering eftersom de dotterbolag som genererar skattepliktig inkomst i Nederländerna och dotterbolag som inte gör det befinner sig i situationer som inte är jämförbara.

38 Domstolen påpekar i detta avseende att i domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer tillämpades territorialprincipen på beskattningen av en enskild skattskyldig som bedrev sin verksamhet både i en medlemsstat, där han hade sin huvudsakliga verksamhet, och i ytterligare medlemsstater genom filialer.

39 Argumentet att skillnaden i den skattemässiga behandlingen av moderbolag rättfärdigas av att dotterbolag som genererar inkomster som är skattepliktiga i Nederländerna och dotterbolag som inte gör det inte befinner sig i jämförbara situationer är irrelevant med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, något som också generaladvokaten i punkterna 50 och 51 i sitt förslag till avgörande har påpekat. Den ifrågavarande skillnaden i den skattemässiga behandlingen rör nämligen moderbolag beroende på om de äger del eller ej i dotterbolag som genererar inkomster som är skattepliktiga i Nederländerna, även om samtliga dessa moderbolag är etablerade i denna medlemsstat. När det gäller den skattemässiga situationen för sistnämnda bolag med avseende på inkomster i deras dotterbolag konstaterar domstolen emellertid att dessa inte kan beskattas i dessa bolag oavsett om inkomsterna härrör från dotterbolag som är skattskyldiga i Nederländerna eller från andra dotterbolag.

40 Domstolen har dessutom i ett fall med ett skattesystem för ett dotterbolag som varierade på grund av var moderbolaget hade sitt säte funnit att de olika skatteregler som är tillämpliga på moderbolagen, beroende på om de har sitt hemvist i Förenade kungariket eller ej, inte kan motivera att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte beviljas en skattefördel som dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag som också har hemvist i denna medlemsstat kan medges, eftersom

samtliga dessa dotterbolag är skyldiga att erlægga mainstream corporation tax (allmän bolagsskatt) på sina inkomster, oavsett var moderbolaget har sitt hemvist (dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 60).

41 För övrigt finns inte något undantag i direktivet som rör det territorium där dotterbolagens inkomster eventuellt blir beskattade. Vid dessa förhållanden kan direktivet inte tolkas så att det medger en sådan lagstiftning som 1969 års lag.

42 Inte heller argumentet från den nederländska regeringen och kommissionen att begränsningen av avdragsrätten rättfärdigas av syftet att undvika att skattebasen eroderas i större omfattning än vad som är fallet vid en enkel minskning av skatteintäkterna kan godtas. Domstolen konstaterar nämligen att ett sådant rättfärdigande inte skiljer sig i sak från rättfärdigandet med avseende på risken för minskade skatteintäkter. Av domstolens rättspraxis följer emellertid att detta slags rättfärdigande inte förekommer bland de skäl som räknas upp i artikel 56.1 i EG-fördraget (nu artikel 46.1 EG i ändrad lydelse), och att det inte utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att begränsa etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 28).

43 Domstolen finner följaktligen att den nationella domstolens frågor skall besvaras så, att direktivet, tolkat mot bakgrund av artikel 52 i fördraget, utgör hinder för en nationell bestämmelse som, vid fastställande av skatt på inkomsten i ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat, villkorar avdragsrätten för kostnader för andel i kapitalet i ett dotterbolag i en annan medlemsstat, av att sådana kostnader indirekt genererar skattepliktiga inkomster i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

44 De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående de frågor som genom dom av den 11 april 2001 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden - följande dom:

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, tolkat mot bakgrund av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), utgör hinder för en nationell bestämmelse som, vid fastställande av skatt på inkomsten i ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat, villkorar avdragsrätten för kostnader för andel i kapitalet i ett dotterbolag i en annan medlemsstat, av att sådana kostnader indirekt genererar skattepliktiga inkomster i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat.