

DOMSTOLEN (första avdelningen)

den 11 september 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF – Etableringsfrihet – Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer – Lagstiftning som en medlemsstat infört i syfte att undanröja dubbelbeskattning av utdelad vinst – Avräkningsmetod tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i samma medlemsstat som det utdelningsmottagande bolaget – Undantagandemetod tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i en annan medlemsstat än det utdelningsmottagande bolaget eller i tredjeland – Skillnad i behandling av underskott i det utdelningsmottagande bolaget”

I mål C-47/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Köln (Tyskland) genom beslut av den 6 september 2011, som inkom till domstolen den 31 januari 2012, i målet

Kronos International Inc.

mot

Finanzamt Leverkusen,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

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

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 maj 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

Kronos International Inc., genom W. Meilicke och D. Rabback, Rechtsanwälte,

Finanzamt Leverkusen, genom B. Hillebrand, K. Kusch, H. Brandenburg och M. Brombach-Krüger, samtliga i egenskap av ombud,

Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski, i egenskap av ombud, biträdd av S. Ford, barrister,

Europeiska kommissionen, genom W. Roels och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 november 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF, avseende etableringsfrihet, och av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF, avseende fri rörlighet för kapital.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Kronos International Inc. (nedan kallat Kronos), ett bolag som bildats enligt lagstiftningen i delstaten Delaware (Amerikas förenta stater), och Finanzamt Leverkusen (nedan kallad Finanzamt) angående avräkning från tysk inkomstskatt för juridiska personer för åren 1991–2001 av den inkomstskatt för juridiska personer som Kronos utdelande dotterbolag betalat i utlandet.

Tillämpliga bestämmelser

Tysk rätt

3 Beträffande åren 1991–2000 hänvisades för genomförandet av beskattningen av juridiska personer, samt för avräkning, betalning och återbetalning av inkomstskatt för juridiska personer, i 49 § stycke 1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, s. 638) (nedan kallad 1991 års KStG), till lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990 I, s. 1898) (nedan kallad 1990 års EStG).

4 I 36 § stycke 2 punkt 3 i 1990 års EStG, som reglerade ordningen för ”full avräkning”, föreskrevs följande:

”(2) Från inkomstskatten avräknas

...

3. inkomstskatt för juridiska personer som påförts bolag eller föreningar som är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer, upp till tre sjundedelar av inkomsterna i den mening som avses i 20 § stycke 1 punkt 1 eller 2, under förutsättning att inkomsterna inte härrör från utdelning som ska anses ha tagits av eget kapital i den mening som avses i 30 § stycke 2 punkt 1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer. Detsamma gäller för inkomst i den mening som avses i 20 § stycke 2 punkt 2 a som andelsägaren erhållit vid första avyttringen av kuponger eller andra rätter. I dessa fall begränsas den avräkningsbara inkomstskatten för juridiska personer till tre sjundedelar av det belopp som delats ut på de avyttrade rätterna. ... Inkomstskatt för juridiska personer får inte avräknas

...

f) när inkomsterna inte har beaktats vid taxeringen,

...”

5 I 36 § punkt 4 i 1990 års EStG föreskrevs följande:

”Om resultatberäkningen utvisar ett överskott till den skattskyldiges nackdel, ska vederbörande (som är betalningsskyldig för skatten) omedelbart betala in detta belopp till den del det motsvaras av preliminär inkomstskatt som redan förfallit till betalning men som ännu inte erlagts. I övriga fall

ska den skattskyldige betala in beloppet under månaden efter slutskattebeskedet (slutlig betalning). Om resultatet utvisar ett överskott till den skattskyldiges fördel, ska detta betalas ut till den skattskyldige efter att denne delgetts taxeringsbeslutet.”

6 Inom ramen för övergången från avräkningssystemet till det system som betecknas ”Halbeinkünfteverfahren” (som innebär att hälften av vissa angivna inkomster undantas från beskattning), upphävde den tyska lagstiftaren 36 § stycke 2 punkt 3 i 1990 års EStG. Av beslutet om hänskjutande liksom av den tyska regeringens yttrande framgår emellertid att systemet med full avräkning enligt övergångsbestämmelser var fortsatt tillämpligt på utdelning som uppbars under år 2001.

7 I 26 § stycke 7 i 1991 års KStG, i dess lydelse till och med år 1993, samt 8b § femte stycket samma lag i dess lydelse från år 1994 (nedan kallad 1994 års KStG), föreskrevs följande:

”Om delar av den vinst som ett utländskt bolag delar ut är undantagen från inkomstskatt för juridiska personer enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning när andelsinnehavet uppgår till ett föreskrivet lägsta tal, är undantagandet från skatt tillämpligt oberoende av vilket procenttal som i avtalet föreskrivs som lägsta nivå, såvitt innehavet uppgår till minst tio procent.”

Avtalen för undvikande av dubbelbeskattning

8 Enligt de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts med Konungariket Danmark, Republiken Frankrike, Förenade kungariket och Kanada är Förbundsrepubliken Tyskland skyldig att från tysk skatt undanta utdelning på andelar som uppgår till, eller överskrider, en viss gräns och som får beskattas i det utdelande bolagets hemviststat.

9 I de flesta fall uppgick den angivna gränsen för andelsinnehavet till 10 procent. I avtalet med Förenade kungariket föreskrevs emellertid en gräns på 25 procent liksom i avtalet med Kanada avseende inkomståret 2000, dock att gränsen i sistnämnda fall ändrades till 10 procent år 2001.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Kronos är ett holdingbolag i en koncern. Kronos har enligt bolagsordningen sitt säte i Förenta staterna medan ledningen befinner sig i Tyskland där Kronos har en filial och är upptaget i handelsregistret sedan år 1989. Kronos bildades i syfte att ensamt svara för ledningen av de europeiska och kanadensiska dotterbolagen i koncernen. Kronos äger sedan år 1989 99,95 procent av andelarna i det tyska bolaget Kronos Titan GmbH med vilket det i likhet med andra tyska bolag förelåg avtal om kontroll och vinstöverföringar.

11 Under den period som avses i det nationella målet, det vill säga åren 1991–2001, ägde Kronos direkt andelar i följande bolag:

- Société Industrielle du Titane (Frankrike) med mellan 92,941 och 93,771 procent åren 1991–2001,
- Kronos Norge (Norge) med 100 procent åren 1991–1998,
- Kronos UK Ltd (Förenade kungariket) med 100 procent åren 1991–2001,
- Kronos Europa SA (Belgien) med mellan 98,4 och 100 procent åren 1991–1998,
- Kronos Denmark ApS (Danmark) med 100 procent åren 1999–2001, och

– Kronos Canada Inc. (Kanada) med 100 procent åren 1991–2001.

12 Under åren 2000 och 2001 ägde Kronos indirekt andelar i bolagen Kronos Europa SA (Belgien) och Kronos Norge (Norge) via det helägda dotterbolaget Kronos Denmark ApS (Danmark). Kronos Denmark ApS andelsinnehav i koncernens belgiska och norska bolag uppgick till 99,99 respektive 100 procent.

13 Den inkomstskatt för juridiska personer som Kronos hade att betala i Tyskland för åren 1991–2001 fastställdes i taxeringsbeslut, i förekommande fall rättade sådana, som meddelades under åren 2004–2010. Inkomstskatten för juridiska personer fastställdes för år 1991, med beaktande av underskott eller sparade underskott uppgående till cirka 150–840 miljoner tyska mark (DEM), på grund av lämnad utdelning till ett belopp på 4 190 788,57 euro, och för år 1992, också på grund av lämnad utdelning, till ett belopp på 2 050 183,81 euro. För taxeringsåren 1993–2001 påfördes däremot inte någon skatt.

14 Utdelning från utländska dotterbolag, vilken var undantagen från skatt enligt tillämpliga avtal för undvikande av dubbelbeskattning, beaktades inte vid beräkningen av det underlag som var relevant för taxeringsbesluten och beräkningen av underskott.

15 Kronos yrkade i detta sammanhang att den inkomstskatt för juridiska personer och den skatt på inkomst av kapital som dess dotterbolag och dotterdotterbolag med hemvist i andra medlemsstater (Belgien, Frankrike och Förenade kungariket) och i tredjeländer (Kanada och Norge) hade betalat åren 1991–2001 skulle avräknas från den inkomstskatt för juridiska personer som Kronos hade att erlägga i Tyskland, vilken avräkning i förekommande fall kunde leda till en återbetalning av skatt.

16 Genom beslut av den 15 december 2005 avslog Finanzamt Leverkusen detta yrkande. Avslagsbeslutet grundades på en tillämpning av bestämmelserna i 36 § stycke 2 punkt 3 f i 1990 års EStG och 49 § stycke 1 i 1991 års KStG, enligt vilka avräkning av inkomstskatt för juridiska personer på utdelning endast får ske när nämnda utdelning tagits upp som skattepliktig inkomst. Eftersom de utdelningar som härrörde från utlandet var undantagna från skatt enligt 26 § sjunde stycket i 1991 års KStG beträffande åren 1991–1993, och enligt 8b § femte stycket i 1994 års KStG för de därpå följande åren, kunde de emellertid inte beaktas som skattepliktig inkomst vid beräkningen av skatten.

17 I beslut av den 10 januari 2007 avslog Finanzamt Leverkusen Kronos begäran om omprövning av beslutet om beräkning av skatt att betala beträffande inkomstskatt för juridiska personer avseende beskattningsåret 1994.

18 Den 7 februari 2007 väckte Kronos talan vid Finanzgericht Köln om upphävande av beslutet samt passivitetstalan avseende beräkningen av inkomstskatten för juridiska personer för beskattningsåren 1991–1993 och 1995–2001.

19 Kronos har på målets nuvarande stadium yrkat avräkning av 201 966 724 euro som erlagts i skatt för bolag med hemvist i utlandet. I detta belopp ingår för det första den skatt som Kronos dotterbolag erlagt i Frankrike för åren 1991–2001, i Förenade kungariket för åren 1997–1999 och i Kanada för åren 2000 och 2001, motsvarande ett sammanlagt belopp på 78 501 794 euro. För det andra avser Kronos yrkande en avräkning på den utdelning som det erhållit från sitt danska dotterbolag under åren 2000–2001 för skatt som erlagts av det belgiska och det norska dotterdotterbolaget, vilket sammanlagt uppgår till 123 448 418 euro, samt avräkning för dansk skatt för juridiska personer uppgående till 16 512 euro.

20 Kronos har dessutom yrkat avräkning för ett belopp på 1 795 525 euro för skatt på inkomst av kapital som belöper på de dotterbolag som har hemvist i Frankrike och i Förenade kungariket, för det fall den inkomst som utdelningen utgör skulle behandlas som skattepliktig.

21 Under dessa omständigheter har den hänskjutande domstolen beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Omfattas förbudet mot avräkning av inkomstskatt för juridiska personer på grund av att utdelning från kapitalbolag med hemvist i tredjeland till tyska kapitalbolag är undantagen från skatt – varvid det för undantag från skatt enligt den nationella lagstiftningen endast krävs att det utdelningsmottagande kapitalbolaget äger minst 10 procent av det utdelande bolaget – enbart av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF, eller omfattas förbudet mot avräkning även av fri rörlighet för kapital i den mening som avses i artiklarna 63 FEUF–65 FEUF, när det utdelningsmottagande kapitalbolagets faktiska andelsinnehav uppgår till 100 procent?

2) Ska bestämmelserna om etableringsfrihet (nu artikel 49 FEUF) och, i förekommande fall, även bestämmelserna om fri rörlighet för kapital (intill år 1993 artikel 67 EG, nu artiklarna 63 FEUF–65 FEUF) tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse enligt vilken undantag från skatt för utdelning från dotterbolag med hemvist i utlandet innebär att avräkning och utbetalning av inkomstskatt för juridiska personer på denna utdelning inte heller får medges när moderbolaget redovisar ett underskott, när det för utdelning från dotterbolag med hemvist i landet föreskrivs en skattelättnad i form av avräkning av inkomstskatten för juridiska personer?

3) Ska bestämmelserna om etableringsfrihet (nu artikel 49 FEUF) och, i förekommande fall, även bestämmelserna om fri rörlighet för kapital (intill år 1993 artikel 67 EG, nu artiklarna 63 FEUF–65 FEUF) tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse som innebär ett förbud mot avräkning och utbetalning av inkomstskatt för juridiska personer på utdelning från (dotter-) dotterdotterbolag vilken är undantagen från skatt i dotterbolagets hemvistland och vilken (vidare)utdelas till moderbolaget med hemvist i landet där den också är undantagen från skatt, men som vid rent inhemska förhållanden ger en möjlighet till ersättning, i förekommande fall genom att dotterbolaget får avräkna den inkomstskatt för juridiska personer som belöper på utdelning från dotterdotterbolaget och genom att moderbolaget, om det redovisar underskott, får avräkna den inkomstskatt för juridiska personer som belöper på utdelning från dotterbolaget till moderbolaget?

4) För det fallet att även bestämmelserna om fri rörlighet för kapital är tillämpliga, inställer sig – beroende på svaret på fråga 2 – en ytterligare fråga, nämligen avseende utdelning från Kanada:

Ska nuvarande artikel 64.1 FEUF tolkas så, att den tillåter att Förbundsrepubliken Tyskland tillämpar bestämmelser i nationell rätt och skatteavtal som till sitt innehåll i allt väsentligt är oförändrade sedan den 31 december 1993, och därmed det permanenta förbudet mot avräkning för kanadensisk inkomstskatt för juridiska personer på utdelning som är skattefri i Tyskland?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

Inledande synpunkter

22 Även om den hänskjutande domstolen i formuleringen av sin första fråga uteslutande behandlar utdelning lämnad av bolag med hemvist i tredjeland, framgår det av beslutet om

hänskjutande att denna fråga även omfattar utdelning lämnad av bolag med hemvist i andra medlemsstater än Tyskland.

23 Enligt 36 § stycke 2 punkt 3 f 1990 års EStG medges inte avräkning av inkomstskatt för juridiska personer om inkomsten inte tagits upp vid taxeringen.

24 I det nationella målet togs inte utdelning lämnad av bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i tredjeland upp vid det utdelningsmottagande bolagets taxering, eftersom den i de av Förbundsrepubliken Tyskland ingångna avtalen för undvikande av dubbelbeskattning föreskrivna undantagandemetoden tillämpades.

25 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende förklarat att de bestämmelser som är relevanta för beräkningen av skatten, sådana de framgår av avtalen för undvikande av dubbelbeskattning och, i förekommande fall, av bestämmelserna i 26 § stycke 7 i 1991 års KStG, för åren 1991–1993, och i 8b § stycke 5 i 1994 års KStG, för åren 1994–2000, inte enbart är tillämpliga på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över det berörda bolagets beslut, och att den tyska lagstiftaren genom införandet av en tioprocentigräns för tillämpning, inte avsåg något betydande andelsinnehav i den meningen att det ger ett dominerande inflytande.

26 Den hänskjutande domstolen har även påpekat att Kronos under hela den period som avses i det nationella målet innehade andelar motsvarande 93–100 procent i de dotterbolag som lämnat utdelningarna.

27 Slutligen ska det påpekas att Kronos enligt bolagsordningen, såvitt framgår av den hänskjutande domstolens uppgifter, har sitt säte i Förenta staterna, medan dess ledning är förlagd till Tyskland där Kronos är registrerat i handelsregistret via en filial. Det har inte ifrågasatts att Kronos är ett bolag som bildats enligt delstaten Delawares lagstiftning. Den tyska regeringen har i det avseendet preciserat att enligt artikel XXV.5 i det vänskaps-, handels- och sjöfartsfördrag som ingicks mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Amerikas förenta stater den 29 oktober 1954 (BGBl. 1956 II, s. 487), ska bolag som bildats enligt amerikansk rätt erkännas som sådana i Tyskland.

28 Under dessa förhållanden ska den första frågan förstås så, att den avser huruvida det ska göras en bedömning mot bakgrund av artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF eller mot bakgrund av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF av frågan huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte medges avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som utdelande kapitalbolag erlagt i en annan medlemsstat eller i tredjeland, eftersom dessa utdelningar omfattas av ett undantagande från skatt i förstnämnda medlemsstat om de härrör från andelsinnehav motsvarande minst tio procent av kapitalet i det utdelande bolaget och om det utdelningsmottagande kapitalbolagets verkliga andelsinnehav i det aktuella fallet överstiger 90 procent och det utdelningsmottagande bolaget har bildats i enlighet med lagstiftningen i tredjeland – är förenlig med unionsrätten.

Tillämplig frihet

29 Av domstolens fasta praxis framgår att den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl artikel 49 FEUF om etableringsfrihet som av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital (dom Haribo, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 33; dom Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 30, och dom Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 89).

30 Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra fria rörligheten ska enligt fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom

Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 90 och där angiven rättspraxis).

31 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfriheten (se dom Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, punkt 37, dom Idryma Typou, C?81/09, EU:C:2010:622, punkt 47, dom Accor, EU:C:2011:581, punkt 32, dom Scheunemann, EU:C:2012:481, punkt 23, och dom Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 91).

32 Däremot ska de 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 Haribo, EU:C:2011:61, punkt 35, dom Accor, EU:C:2011:581, punkt 32, dom Scheunemann, EU:C:2012:481, punkt 23, och dom Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 92).

33 Med avseende på det nationella målet följer det av de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Förbundsrepubliken Tyskland har ingått med Konungariket Danmark, Republiken Frankrike och – vad beträffar beskattningsåret 2001 – Kanada, samt av tillämpningen av 8b § stycke 5 1994 års KStG och de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Förbundsrepubliken Tyskland ingått med Förenade kungariket och Kanada vad beträffar beskattningsåret 2000, att den utdelning som bolag med hemvist i dessa andra stater har lämnat till bolag med hemvist i Tyskland är undantagen från tysk inkomstskatt för juridiska personer när det utdelningsmottagande bolagets andelsinnehav i det utdelande bolaget uppnår tioprocentströskeln.

34 En sådan gräns gör det visserligen möjligt att från tillämpningsområdet för undantagande från skatt utesluta investeringar som gjorts uteslutande i syfte att genomföra en ekonomisk placering utan avsikt att få inflytande över förvaltning och kontroll av företaget.

35 I motsats till vad den tyska regeringen har anfört medför emellertid en sådan gräns inte i sig att undantagandet enbart ska tillämpas på de andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att styra dess verksamhet. Domstolen har nämligen redan slagit fast att ett innehav av denna omfattning inte nödvändigtvis innebär att innehavaren i fråga utövar ett bestämmande inflytande över besluten i det bolag i vilket det är aktieägare (se, för ett liknande resonemang, dom ITELCAR och Fazenda Pública, C?282/12, EU:C:2013:629, punkt 22).

36 Den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är således tillämplig inte bara på utdelning som ett bolag med hemvist i landet uppbär på grundval av ett innehav som ger ett bestämmande inflytande över det utdelande bolagets beslut och möjlighet att styra dess verksamhet, utan också på utdelning som uppbärs på grundval av ett andelsinnehav som inte ger sådant inflytande.

37 I fall där ändamålet med lagstiftningen inte ger någon ledning vid bestämmandet av om den till övervägande del omfattas av artikel 49 FEUF eller artikel 63 FEUF, har domstolen redan slagit fast att i den mån den nationella lagstiftningen avser utdelning som härrör från en medlemsstat, ska hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet i syfte att avgöra om det fall som det nationella målet avser omfattas av artikel 49 FEUF eller artikel 63 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkterna 93 och 94 och där angiven rättspraxis, dom Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, punkterna 27 och 28, och dom Bouanich, C?375/12, EU:C:2014:138, punkt 30).

38 Vad däremot beträffar den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeländer har

domstolen slagit fast att det räcker att utreda ändamålet med en nationell lagstiftning för att bedöma huruvida den skattemässiga behandlingen av sådan utdelning omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, eftersom en lagstiftning avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland inte kan omfattas av artikel 49 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkterna 96 och 97).

39 Domstolen har slagit fast att unionsrätten ska tolkas på så sätt att ett bolag, som har hemvist i en medlemsstat och som innehar en andel i ett bolag med hemvist i tredjeland som ger det ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och möjlighet att styra dess verksamhet, kan åberopa artikel 63 FEUF för att ifrågasätta huruvida en lagstiftning i nämnda medlemsstat avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från nämnda tredjeland, vilken inte uteslutande är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget, är förenlig med nämnda artikel (se dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkt 104).

40 Härav följer att när ändamålet med den nationella lagstiftningen om behandlingen av utdelning inte är att den uteslutande ska tillämpas på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget, ska hänsyn tas till omfattningen av det utdelningsmottagande bolagets andelsinnehav i det utdelande bolaget, i den mån som både artikel 49 FEUF och artikel 63 FEUF kan åberopas i målet, och i den mån omfattningen av detta andelsinnehav gör det möjligt att avgöra om situationen ska omfattas av den ena eller den andra friheten enligt dessa två unionsrättsliga bestämmelser.

41 I den mån som den omständigheten att det utdelande bolaget har hemvist i ett tredjeland medför att endast den fria rörligheten för kapital kan åberopas mot den nationella lagstiftningen om behandlingen av utdelningar som nämnda bolag lämnat, behöver inte omfattningen av andelsinnehavet i det utdelande bolaget beaktas. Ett bolag med hemvist i en medlemsstat kan nämligen oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolag med hemvist i tredjeland åberopa artikel 63 FEUF för att ifrågasätta lagenligheten av en sådan lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkterna 99 och 104).

42 Detta resonemang är även analogt tillämpligt när enbart den fria rörligheten för kapital kan åberopas, med hänsyn till avgränsningen av den personkrets på vilken etableringsfriheten är tillämplig.

43 Detta är fallet i en sådan situation som den i det nationella målet aktuella, där det utdelningsmottagande bolaget är ett bolag som bildats i enlighet med lagstiftningen i ett tredjeland.

44 Fördragets regler om etableringsfrihet är nämligen endast tillämpliga på medborgare i unionens medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom *Ferrer Laderer*, C-147/91, EU:C:1992:278, punkt 9).

45 Enligt artikel 54 FEUF gäller att bolag som bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen ska likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna vid tillämpningen av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (dom *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 25).

46 Ett bolag som inte bildats i enlighet med lagstiftningen i en medlemsstat kan alltså inte komma i åtnjutande av etableringsfriheten.

47 Kronos argument att ett bolag i tredjeland inte får diskrimineras i skattemässigt hänseende jämfört med ett bolag som bildats enligt tysk rätt, varför förstnämnda bolag följaktligen bör få åberopa en rätt att åtnjuta den i artikel 49 FEUF föreskrivna friheten, föranleder inte någon annan bedömning.

48 I avsaknad av en enhetlig unionsrättslig definition av de bolag som kan omfattas av etableringsrätten i kraft av en enda anknytningsfaktor, som avgör vilken nationell rättsordning som ska tillämpas på ett bolag, utgör nämligen frågan huruvida artikel 49 FEUF är tillämplig på ett bolag som åberopar den grundläggande friheten i denna artikel en prejudicialfråga som på unionsrättens nuvarande stadium endast kan lösas i tillämplig nationell rätt (se dom Cartesio, C?210/06, EU:C:2008:723, punkt 109, och dom National Grid Indus, EU:C:2011:785, punkt 26).

49 En medlemsstat har således befogenhet att definiera den anknytning som krävs för att ett bolag ska anses ha bildats enligt dess nationella rätt och för att det i denna egenskap ska kunna omfattas av etableringsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom Cartesio, EU:C:2008:723, punkt 110, och dom National Grid Indus, EU:C:2011:785, punkt 27).

50 En medlemsstat får emellertid inte ensidigt utvidga den personkrets på vilken fördragets kapitel om etableringsfriheten är tillämpligt, vars ändamål är att säkerställa att etableringsfriheten endast kan åtnjutas av medlemsstaternas medborgare (se, för ett liknande resonemang, Beslut Lasertec, C?492/04, EU:C:2007:273, punkt 27).

51 I en sådan situation som den i det nationella målet aktuella, där etableringsfriheten inte får åberopas på grund av att det utdelningsmottagande bolaget är knutet till rättsordningen i tredjeland, ska alltså en nationell lagstiftning avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från en annan medlemsstat eller från tredjeland, som inte enbart är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolaget, bedömas utifrån artikel 63 FEUF.

52 Ett bolag som bildats i enlighet med lagstiftningen i ett tredjeland och som har hemvist i en medlemsstat får alltså oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolaget, som har hemvist i en annan medlemsstat eller i tredjeland, åberopa denna bestämmelse för att ifrågasätta en sådan lagstiftnings lagenlighet.

53 Vidare har domstolen slagit fast att eftersom fördraget inte utsträcker etableringsfriheten till tredjeländer får inte tolkningen av artikel 63.1 FEUF, när det gäller förhållandena med tredjeländer, göra det möjligt för näringsidkare som inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfriheten att dra fördel av denna frihet (dom Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punkt 100).

54 I likhet med vad generaladvokaten i allt väsentligt påpekat i punkt 64 i sitt förslag till avgörande föreligger inte någon risk för detta i en sådan situation som den i det nationella målet aktuella. Den tyska lagstiftningen avser nämligen inte villkoren för att ett bolag i denna medlemsstat ska få tillträde till marknaden i ett tredjeland eller för att ett bolag i tredjeland ska få tillträde till marknaden i nämnda medlemsstat. Denna lagstiftning avser uteslutande den skattemässiga behandlingen av utdelning på utdelningsmottagarens investeringar i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i tredjeland.

55 Under dessa förhållanden ska den första frågan besvaras enligt följande. Frågan huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte medges avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som utdelande kapitalbolag erlagt i en annan medlemsstat eller i tredjeland, eftersom dessa

utdelningar omfattas av ett undantagande från skatt i förstnämnda medlemsstat om de härrör från andelsinnehav motsvarande minst tio procent av kapitalet i det utdelande bolaget och om det utdelningsmottagande kapitalbolagets verkliga andelsinnehav i det aktuella fallet överstiger 90 procent och det utdelningsmottagande bolaget har bildats i enlighet med lagstiftningen i tredjeland – är förenlig med unionsrätten ska bedömas mot bakgrund av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.

Den andra frågan

56 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF och, eventuellt, artikel 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för att undantagandemetoden tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeland, medan avräkningsmetoden tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i samma medlemsstat som det utdelningsmottagande bolaget och avräkningsmetoden leder till att den skatt som betalats av det utdelande bolaget med hemvist i landet helt eller delvis återbetalas när det utdelningsmottagande bolaget redovisar underskott.

57 Med hänsyn till svaret på den första frågan ska den andra frågan uteslutande prövas utifrån den fria rörligheten för kapital.

58 Kronos har i detta hänseende gjort gällande att återbetalningen av skatt som det utdelande bolaget erlagt innebär att det är förmånligare att investera i ett bolag med hemvist i landet än i ett bolag utan hemvist i landet om det utdelningsmottagande bolaget redovisar underskott.

59 För övrigt skulle inte avräkningssystemet vara likvärdigt med undantagandesystemet om hänsyn även tas till den beskattning som sker i Tyskland vid vidareutdelning till aktieägarna.

60 Domstolen erinrar i detta sammanhang inledningsvis om att det uteslutande ankommer på den hänskjutande domstolen att bestämma innehållet i de frågor som den avser att hänskjuta till EU-domstolen (dom Kersbergen-Lap och Dams-Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, punkt 21).

61 Den hänskjutande domstolen har dock inte med sin andra fråga bett domstolen att ta ställning till verkningarna av den skattemässiga behandlingen av utdelning som lämnas av bolag med respektive utan hemvist i landet för aktieägarna i det utdelningsmottagande bolaget när utdelningen eventuellt vidareutdelas till nämnda aktieägare, utan endast till verkningarna av denna skattemässiga behandling när det gäller det utdelningsmottagande bolaget.

62 Beslutet om hänskjutande innehåller nämligen inte något som tyder på att den hänskjutande domstolen anser att situationen för aktieägarna är relevant eller några uppgifter om den skattemässiga behandlingen av utdelning som eventuellt vidareutdelas av det utdelningsmottagande bolaget. Beslutet om hänskjutande innehåller inte heller några uppgifter om de verkningar som tillämpningen av undantagandemetoden och avräkningsmetoden för det utdelningsmottagande bolaget får för den skattemässiga situationen för aktieägarna i nämnda bolag.

63 Domstolen har för övrigt redan slagit fast att den skattemässiga situationen för dem som innehar andelar i ett placeringsinstrument saknar betydelse för bedömningen av huruvida en nationell lagstiftning är diskriminerande eller ej, när det tillämpliga kriteriet för åtskillnad vid den skattemässiga behandlingen, som införts i den aktuella nationella lagstiftningen, inte utgörs av den skattemässiga situationen för andelsinnehavaren utan enbart av den omständigheten att investeringsinstrumentet har, eller inte har, hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, dom Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkterna 28 och 41).

64 När det gäller den nationella skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet, konstaterar domstolen att den uppställer ett kriterium för åtskillnad som grundas på att en inkomst beaktas vid taxeringen, vilket leder till att utdelningar behandlas olika beroende på var det utdelande bolaget har sitt hemvist.

65 Efter denna precisering erinrar domstolen om att en medlemsstat, som tillämpar ett system för att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning vid utdelning till bolag med hemvist i landet från andra bolag med hemvist i landet, är skyldig enligt artikel 63 FEUF att behandla utdelning till bolag med hemvist i landet från bolag som saknar hemvist i landet på ett likvärdigt sätt (se dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, punkt 72, dom *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Saline*, EU:C:2011:61, punkt 156, och dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkt 38).

66 Domstolen har också slagit fast att en medlemsstat i princip har rätt att undvika kedjebeskattning av utdelning till ett bolag med hemvist i landet genom metoden med undantagande från skatt på denna utdelning när den lämnas av ett bolag med hemvist i landet, och metoden med avräkning när utdelningen lämnas av ett bolag utan hemvist i landet. Dessa två metoder är nämligen likvärdiga, dock under förutsättning att skattesatsen på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och att skattetilleggohavandet åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat, dock högst med det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat (dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

67 I analogi härmed har en medlemsstat i princip rätt att undvika kedjebeskattning av utdelning till ett bolag med hemvist i landet genom avräkningsmetoden när utdelningen lämnas av ett bolag med hemvist i landet, och genom undantagandemetoden när utdelningen lämnas av ett bolag utan hemvist i landet.

68 Eftersom unionsrätten inte på nuvarande stadium innehåller några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom unionen (dom *Kerckhaert och Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 22, och dom *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 31 och där angiven rättspraxis), får nämligen varje medlemsstat själv utforma sitt system för beskattning av vinstutdelningar, dock under förutsättning att det ifrågavarande systemet inte medför någon diskriminering som är förbjuden enligt EUF-fördraget (dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, punkt 40).

69 Oavsett vilken mekanism som antas för att undvika eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning utgör de fria rörligheter som garanteras genom fördraget hinder för att en medlemsstat behandlar utdelning från utlandet mindre förmånligt än inhemsk utdelning, såvida inte en sådan skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom *Lenz*, C-315/02, EU:C:2004:446, punkterna 20–49, dom *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, punkterna 20–55, samt dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774 punkt 46).

70 Som påpekas i punkt 64 i förevarande dom var utdelning som uppbars av ett bolag med hemvist i Tyskland föremål under den berörda perioden i det nationella målet för en skillnad i behandling beroende på var det utdelande bolaget hade sitt hemvist.

71 Den utdelning som lämnades av bolag med hemvist i Tyskland beskattades nämligen i den medlemsstaten och den inkomstskatt för juridiska personer som betalats av det utdelande bolaget

på utdelade medel avräknades delvis när det utdelningsmottagande bolaget inte vidareutdelade densamma medan full avräkning medgavs om utdelningen vidareutdelades.

72 I en sådan situation som den i det nationella målet, där det utdelningsmottagande bolaget dessutom redovisade underskott, beaktades utdelning lämnad av ett bolag med hemvist i landet vid beräkningen av skatten för det utdelningsmottagande bolaget, vilket ledde till att underskottet helt eller delvis kompensades och följaktligen till att detta reducerades eller inte längre fick föras över till senare eller tidigare taxeringsår. När inkomsten av den utdelning som bolagen med hemvist i landet lämnat inte översteg det utdelningsmottagande bolagets underskott, uppgick skatten för det bolaget till noll, och det tillgodohavande avseende skatt på utdelning som lämnats av det tyska dotterbolaget återbetalades.

73 Däremot var utdelning lämnad av ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i tredjeland undantagen från skatt i Tyskland och beaktades inte vid beräkningen av skatten för det utdelningsmottagande bolaget. Sådan utdelning invercade således varken på beskattningsunderlaget för det utdelningsmottagande bolaget eller på det underskott som detta eventuellt kunde föra vidare.

74 Eftersom det utdelningsmottagande bolaget inte betalade någon skatt i Tyskland på uppbyggnaden av utdelning, oberoende av den skattesats som gällde för det utdelande bolaget vid beskattningen av den underliggande vinsten och av det belopp som sistnämnda bolag faktiskt betalat i sådan skatt, medgav undantagandemetoden i förekommande fall ett bibehållande av förmånen av en lägre beskattning i det utdelande bolagets stat.

75 Som framgår av beslutet om hänskjutande var det utdelningsmottagande bolaget med hemvist i landet dessutom befriat från alla administrativa åligganden som är förenade med avräkningsmetoden.

76 Till sist konstaterar domstolen att eftersom utdelning lämnad av bolag utan hemvist i landet inte beaktades vid beräkningen av den skatt som det utdelningsmottagande bolaget hade att betala, medförde undantagandemetoden att i en situation där det utdelningsmottagande bolaget redovisade ett underskott eller kunde utnyttja underskott från tidigare år under det berörda taxeringsåret, blev lämnad utdelning inte heller föremål för någon ekonomisk dubbelbeskattning.

77 Undantagandemetoden och det förhållandet att från skatt undantagna utdelningar inte påverkar underskottet i det utdelningsmottagande bolaget med hemvist i landet eliminerar risken för att nämnda utdelning ska bli föremål för ekonomisk dubbelbeskattning i hemviststaten vad gäller det utdelningsmottagande bolaget.

78 Tillämpningen av undantagandemetoden på utdelning som bolag utan hemvist i landet uppburit leder följaktligen inte till någon mindre förmånlig behandling av denna utdelning, när det gäller det i den här aktuella nationella lagstiftningen eftersträfvade ändamålet att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, än vad som är fallet för utdelning lämnad av bolag med hemvist i landet.

79 I en situation där det utdelningsmottagande bolaget gör gällande ett underskott, såsom i det nationella målet, skulle en återbetalning av den skatt som det utdelande bolaget betalat kunna anses som en likviditetsfördel.

80 Av domstolens praxis framgår visserligen att nekandet av en likviditetsfördel i en gränsöverskridande situation utgör en inskränkning i den fria rörligheten för kapital (se, analogt, dom kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

81 Under de förhållanden som föreligger i det nationella målet förklaras emellertid nekandet av återbetalning och den sålunda konstaterade skillnaden i behandling av att situationerna objektivt sett skiljer sig åt. När det gäller en sådan återbetalning av den skatt som det utdelande bolaget har betalat som avses med Kronos yrkande, befinner sig ett bolag som uppbär utdelning från utlandet inte i en situation som är jämförbar med situationen för ett bolag som uppbär inhemsk utdelning.

82 Den skillnad som råder mellan dessa situationer kommer sig för det första av att Förbundsrepubliken Tyskland genom ingående av avtal för undvikande av dubbelbeskattning med andra medlemsstater och med tredjeländer har avstått från sin beskattningsrätt beträffande utdelning lämnad av bolag med hemvist i dessa stater.

83 Domstolen har redan slagit fast att den fria rörligheten för kapital, som föreskrivs i artikel 63.1 FEUF, inte får leda till att medlemsstaterna tvingas gå längre än till att upphäva den inhemska inkomstskatt som aktieägaren ska erlagga på utdelning som denne erhållit från utlandet, och återbetala ett belopp som har sitt ursprung i en annan medlemsstats skattesystem (se, analogt, dom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, punkt 52), eftersom förstnämnda medlemsstat annars skulle få se sitt självbestämmande i skattefrågor begränsat genom den andra medlemsstatens utövande av sin beskattningsrätt (se, bland annat, dom *Meilicke m.fl.*, C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

84 Domstolen har vidare slagit fast att den omständigheten att en medlemsstat är hemviststat för det utdelningsmottagande bolaget inte kan medföra någon skyldighet för denna medlemsstat att kompensera för en skattemässig nackdel som följer av en kedjebeskattnings som skett helt och hållet i den medlemsstat där det bolag som lämnar denna utdelning hör hemma, då förstnämnda medlemsstat hos fondföretaget varken beskattar eller på annat sätt beaktar den utdelning som erhållits (dom *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, punkt 41).

85 I en situation där medlemsstaten inte utövar sin beskattningsrätt på inkommande utdelningar, varken genom att beskatta dem eller genom att beakta dem på annat sätt för det utdelningsmottagande bolaget, går dess skyldigheter i egenskap av hemviststat för det bolaget inte så långt som till en skyldighet att kompensera den skattebörda som följer av en annan medlemsstats eller tredjelands utövande av sin beskattningsrätt.

86 Härav följer att skyldigheterna för hemviststaten för det utdelningsmottagande bolaget, vilken inte utövar sin beskattningsrätt på denna utdelning, skiljer sig – i fråga om behandlingen av den beskattning som en annan medlemsstat företar – från de skyldigheter som den andra medlemsstaten har, när den förstnämnda staten väljer att beskatta nämnda utdelning, och den ska följaktligen inom ramen för den egna beskattningen ta hänsyn till den skattebörda som följer av den andra medlemsstatens utövande av sin beskattningsrätt.

87 För det andra är den återbetalning som Kronos yrkat inom ramen för avräkningsmetoden den logiska följden av att utdelningen beaktas och av den dessförinnan skedda minskningen av överförbart underskott. Om någon sådan återbetalning inte sker, kan beaktandet av underskott i det utdelningsmottagande bolaget nämligen medföra en ekonomisk dubbelbeskattning av denna utdelning under senare taxeringsår när detta bolag redovisar överskott (se, för ett liknande resonemang, dom *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, punkterna 39 och 40, och *Beslut KBC-bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 och C-499/07, EU:C:2009:339, punkterna 39 och 40).

88 Inom ramen för undantagandemetoden reduceras däremot inte underskottet varför det inte föreligger någon risk för ekonomisk dubbelbeskattning av uppburen utdelning. Att någon återbetalning inte sker kompenseras genom att utdelningen inte beaktas vid taxeringen.

89 Under dessa förhållanden ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att undantagandemetoden tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeland, medan avräkningsmetoden tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i samma medlemsstat som det utdelningsmottagande bolaget och avräkningsmetoden leder till att den skatt som betalats av det utdelande bolaget med hemvist i landet helt eller delvis återbetalas när det utdelningsmottagande bolaget redovisar underskott.

Den tredje och den fjärde frågan

90 Med hänsyn till svaret på den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje och den fjärde frågan.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Frågan huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte medges avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som utdelande kapitalbolag erlagt i en annan medlemsstat eller i tredjeland, eftersom dessa utdelningar omfattas av ett undantagande från skatt i förstnämnda medlemsstat om de härrör från andelsinnehav motsvarande minst tio procent av kapitalet i det utdelande bolaget och om det utdelningsmottagande kapitalbolagets verkliga andelsinnehav i det aktuella fallet överstiger 90 procent och det utdelningsmottagande bolaget har bildats i enlighet med lagstiftningen i tredjeland – är förenlig med unionsrätten ska bedömas mot bakgrund av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.**

2) **Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att undantagandemetoden tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeland, medan avräkningsmetoden tillämpas på utdelning lämnad av bolag med hemvist i samma medlemsstat som det utdelningsmottagande bolaget och avräkningsmetoden leder till att den skatt som betalats av det utdelande bolaget med hemvist i landet helt eller delvis återbetalas när det utdelningsmottagande bolaget redovisar underskott.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.