

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JEAN MISCHO

föredraget den 26 september 2002¹

1. Finanzgericht Münster (Tyskland) har begärt att domstolen skall tolka artikel 43 EG i ett mål där en räntebetalning från ett dotterbolag med säte i Tyskland till dess moderbolag med säte i Nederländerna ansågs som en förtäckt vinstutdelning, med tillämpning av tysk skattelagstiftning.

bolagskapitalet, skall anses utgöra förtäckt vinstutdelning,

...

I — Tillämpliga nationella bestämmelser

2. I 8a § första punkten (kapital som lånats upp från ägare) i Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt, nedan kallad KStG), i den lydelse som var i kraft under åren 1996—1998, föreskrivs följande:

2. om den avtalade räntan beräknas som en procentandel av kapitalet och det främmande kapitalet någon gång under räkenskapsåret har överstigit ett belopp om tre gånger den andel som ägaren har i bolagskapitalet, såvida inte kapitalassociationen skulle ha kunnat erhålla detta främmande kapital på samma villkor från en tredje man eller det främmande kapitalet inte utgör ett lån för finansiering av normala banktransaktioner.

...”

”Ränta på främmande kapital som en oinskränkt skattskyldig kapitalassociation erhållit från en ägare, som inte har rätt till skattekredit och som någon gång under räkenskapsåret haft en väsentlig andel i

3. I 51 § i KStG föreskrivs följande:

”Undantag från rätten till skattekredit och kompensation för bolagsskatt

1 — Originalspråk: franska.

Om intäkterna i den mening som avses i 20 § första punkten 1—3 eller 20 § andra punkten 2 a inte leder till beskattning för ägaren eller om dessa enligt 50 § första punkten 1 eller 2 inte ingår i beskattningsunderlaget skall skattekredit och kompensation för bolagsskatt inte ges enligt 36 § andra punkten i Einkommensteuergesetz [lag om inkomstskatt].”

Faktiska omständigheter

4. Bolaget Lankhorst-Hohorst GmbH (nedan kallat Lankhorst-Hohorst) är ett bolag med begränsat ansvar för bolagsmännen, bildat enligt tysk rätt och med säte i Rheine (Tyskland), som driver verksamhet med båt-, vattensport-, fritids- och hobbyutrustning, fritids- och yrkeskläder, dekorationer samt järnvaror och liknande varor. Bolagets kapital höjdes i augusti 1996 till 2 000 000 DEM.

5. Lankhorst Hohorst BV (nedan kallat LH BV), med säte i Sneek i Nederländerna, är ensam ägare i Lankhorst-Hohorst. LH BV ägs i sin tur helt av bolaget Lankhorst Taselaar BV (nedan kallat LT BV), som är ett företag bildat enligt nederländsk rätt med säte i Lelystad i Nederländerna.

6. Genom avtal av den 1 december 1996 lånade LT BV ut 3 000 000 DEM till klaganden i målet vid den nationella domstolen. Lånet skulle från och med den 1 oktober 1998 och under en tioårsperiod återbetalas med 300 000 DEM per år. Den rörliga räntesatsen uppgick till 4,5 procent till och med slutet av år 1997. Räntan skulle betalas i slutet av varje år. År 1997 betalades 135 000 DEM och år 1998 109 695 DEM i ränta till LT BV.

7. Lånet, som skulle ersätta bolagskapital, förenades med en ”Patronatserklärning” (garantiförklaring från moderbolag), enligt vilken LT BV avstod från krav på återbetalning av lånet för det fall att utomstående borgenärer skulle framställa krav mot klaganden i målet vid den nationella domstolen.

8. Med hjälp av lånet amorterade Lankhorst-Hohorst ned ett lån från AMRO-bank Münster från 3 702 453,59 DEM till 911 174,70 DEM, och kunde därmed sänka sina räntekostnader.

9. Klaganden i målet vid den nationella domstolens årsbokslut för räkenskapsåren 1996—1998 visade upp förluster som inte kunde täckas genom eget kapital, vilka uppgick till 1 503 165 DEM för räkenskapsåret 1998. Resultatet uppgick till — 428 321 DEM samma år.

10. Skattemyndigheten ansåg, i sina beslut av den 28 juni 1999 avseende taxeringen för bolagsskatt för beskattningsåren 1997 och 1998, att den ränta som betalats till LT BV kunde liknas vid en förtäckt vinstutdelning i den mening som avses i 8a § KStG, och beskattade därför Lankhorst-Hohorst för denna inkomst med en skattesats på 30 procent (med stöd av 27 § första punkten 3 KStG).

anses ha utgjort en förtäckt vinstutdelning. Lankhorst-Hohorst har vidare gjort gällande att 8a § KStG är diskriminerande på grund av hur tyska ägare behandlas eftersom dessa (till skillnad från LH BV och LT BV som har sina säten i Nederländerna) har rätt till skattecredit. Bestämmelsen strider således mot gemenskapsrätten och särskilt mot artikel 43 EG.

11. Enligt den nationella domstolen kunde undantaget avseende det fall där det berörda bolaget även hade kunnat erhålla främmande kapital från en tredje man enligt samma villkor, vilket föreskrivs i 8a § första punkten 2 KStG, inte tillämpas i målet vid den nationella domstolen. Med hänsyn till Lankhorst-Hohorsts mycket stora skulder och dess oförmåga att ställa garantier, hade det nämligen inte kunnat erhålla motsvarande lån (utan säkerhet och med en garantiförklaring från moderbolaget) från tredje man.

12. Genom beslut av den 14 februari 2000 avsåg skattemyndigheten klaganden i målet vid den nationella domstolens överklagande av nämnda taxeringsbeslut avseende bolagsskatt.

13. Till stöd för sin talan i den nationella domstolen har Lankhorst-Hohorst gjort gällande att den nederländska ägaren beviljade lånet för att försöka rädda bolaget och att räntebetalningen till LT BV inte kan

14. Lankhorst-Hohorst har tillagt att hänsyn bör tas till syftet med 8a § KStG, som är att hindra skattefusk hos kapitalassociationer. I målet vid den nationella domstolen hade lånet beviljats enbart i syfte att i så hög grad som möjligt minska Lankhorst-Hohorsts kostnader och göra stora besparingar avseende bankräntor. Klaganden i målet vid den nationella domstolen har i detta avseende gjort gällande att räntorna före amorteringen av banklånet uppgick till en kostnad som var dubbelt så hög som den ränta som därefter skulle betalas till LT BV. Det var således inte fråga om att en ägare som saknade avdragsrätt för skatt som dess dotterbolag erlagt försökte undandra sig skatt på en faktisk vinstutdelning genom att se till att erhålla ränteutbetalningar.

15. Enligt Finanzamt Steinfurt kan tillämpningen av 8a § KStG visserligen leda till att situationen för bolag som befinner sig i svårigheter försämrats. Någon annan tolkning är med hänsyn till bestämmelsens syfte emellertid omöjlig på grund av dess

tydliga ordalydelse. Den nationella domstolen har härvid även medgett att det inte är möjligt att av artikelns ordalydelse dra slutsatsen att förekomst av bedrägeri utgör ett tillämpningsvillkor för nämnda bestämmelse.

16. Skattemyndigheten anser att 8a § KStG inte strider mot gemenskapens icke-diskrimineringsprincip. Flera länder har regler med liknande syfte, särskilt vad gäller missbruk, där vikt fästs vid andelen eget kapital i förhållande till främmande kapital.

17. Finanzamt har även gjort gällande att den skillnad som följer av 8a § KStG mellan personer som har rätt till skattekredit och personer som inte har en sådan rätt inte utgör någon dold diskriminering på grundval av nationalitet, eftersom 51 § jämförd med 5 §, som avser befrielse från bolagsskatt, även innebär att flera kategorier av tyska skattskyldiga saknar rätt till skattekredit.

18. Principen om en enhetlig nationell beskattning och kongruensen i det tyska skattesystemet motiverar dessutom att 8a § KStG skall tillämpas på de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen.

19. Finanzgericht Münster har mot bakgrund av domstolens rättspraxis² anført tvivel om huruvida 8a § KStG är förenlig med artikel 43 EG. Finanzgericht Münster har härvid erinrat om att enligt domstolens rättspraxis skall en medborgare i en medlemsstat som innehar kapital i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets verksamhet anses utnyttja sin etableringsrätt.³

20. Enligt den nationella domstolen har etableringsfriheten åsidosatts när ett dotterbolag behandlas på ett mindre förmånligt sätt i skattemässigt hänseende enbart på grund av att moderbolaget har sitt säte i en annan medlemsstat än den där dotterbolaget har sitt säte, när det inte finns sakliga skäl för en sådan skillnad i behandling.

21. Finanzgericht har i detta hänseende anført att bestämmelsen i 8a § KStG inte är direkt kopplad till nationalitet, utan till den skattskyldiges möjlighet att erhålla skattekredit. Tyska juridiska personer som inte har rätt till skattekredit utgörs enligt KStG huvudsakligen av de juridiska personer som är befriade från bolagsskatt samt utländska ägare som inte har del i ett tyskt kapitalbolags kapital i form av inhemska investeringar.

2 — Se bland annat dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), och av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr (REG 1999, s. I-7447).

3 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787).

22. En ägare som har sitt hemvist i en annan medlemsstat omfattas under sådana förhållanden automatiskt av bestämmelsen i 8a § KStG, medan endast en viss bestämd kategori skattskyldiga bland de ägare som har sitt hemvist i Tyskland är befriade från bolagsskatten och följaktligen saknar rätt till skattecredit (det vill säga i allmänhet offentligrättsliga juridiska personer och personer som utövar ekonomisk verksamhet inom en viss sektor och som utträttar uppgifter som skall uppmuntras). Denna sistnämnda kategori av juridiska personer befinner sig emellertid inte i en situation som är jämförbar med den som moderbolaget till klaganden i målet vid den nationella domstolen befinner sig i.

av den 21 augusti 2000 att vilandeförklara målet och att med stöd av artikel 234 EG ställa följande tolkningsfråga:

”Skall principen om en medlemsstats medborgares etableringsfrihet i en annan medlemsstat, vilken följer av artikel 43 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen i dess lydelse av den 10 november 1997, tolkas så att den utgör hinder för tillämpningen av bestämmelsen i 8a § Körperschaftsteuergesetz?”

23. Vad gäller frågan om 8a § KStG är motiverad har den nationella domstolen anfört att skäl med anknytning till skattesystemets kongruens endast kan åberopas när det föreligger ett direkt samband mellan den skattemässiga fördel som givits en skattskyldig och beskattningen av samma skattskyldiga person.⁴ I målet vid den nationella domstolen finns inte något sådant samband.

IV — Bedömning

A — Huruvida artikel 43 EG är tillämplig i förevarande fall

25. Det skall först prövas huruvida artikel 43 EG är tillämplig på ett fall som det förevarande.

III — Tolkningsfrågan

24. Mot bakgrund av ovanstående beslutade Finanzgericht Münster genom beslut

26. Sökanden vid den nationella domstolen har gjort gällande att de regler som inrättats genom 8a § första punkten 2 KStG leder till att dotterbolag beskattas olika beroende på om deras moderbolag har sitt säte inom landet eller inte.

⁴ — Dom av Bundesfinanzhof av den 30 december 1996, I B 61/96, BStBl. II 1997, 466, samt domen i det ovannämnda målet Eurowings Luftverkehr.

27. Denna fråga har domstolen prövat grundligt i sin dom av den 8 mars 2001 i målet *Metallgesellschaft m.fl.*⁵ Domstolen fastställde då följande:

”37 Inledningsvis erinrar domstolen om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna, enligt fast rättspraxis, iakttä gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet och avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, *Asscher*, REG 1996, s. I-3089, punkt 36, av den 29 april 1999 i mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, REG 1999, s. I-2651, punkt 19, och av den 13 april 2000 i mål C-251/98, *Baars*, REG 2000, s. I-2787, punkt 17).

...

41 Artikel 52 i [EG]-fördraget [nu artikel 43 EG i ändrad lydelse] är en av gemenskapsrättens grundläggande bestämmelser, och den är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter övergångsperiodens utgång. Enligt denna bestämmelse inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare

samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare. Avvecklingen av inskränkningarna i etableringsfriheten omfattar även inskränkningar för medborgare från en medlemsstat, vilka är etablerade i en annan medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag (dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och domen i det ovannämnda målet *Royal Bank of Scotland*, punkt 22).

42 Denna etableringsfrihet inbegriper, i enlighet med artikel 58 i fördraget, en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, *ICI*, REG 1998, s. I-4695, punkt 20 och däri angiven rättspraxis, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, REG 1999, s. I-6161, punkt 35). För bolagens vidkommande är det i detta sammanhang viktigt att framhålla att sätet, i den mening som här avses, tjänar till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer (se domarna i de ovannämnda målen *ICI*, punkt 20 och däri angiven rättspraxis, och *Saint-Gobain ZN*, punkt 36). Om det skulle godtas att

⁵ — 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).

etableringsstaten fritt kan tillämpa en annorlunda behandling enbart på grund av att bolagets säte ligger i en annan medlemsstat skulle artikel 52 i fördraget bli innehållslös (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 18).”

30. Den nationella domstolen har förklarat att ägare som inte åtnjuter skatte kredit ”utgörs enligt 51 § KStG huvudsakligen av de tyska juridiska personer som är befriade från bolagsskatt samt utländska ägare som inte har del i ett tyskt kapitalbolags kapital i form av inhemska investeringar”.

28. Domstolen kommer konkret att pröva huruvida dotterbolag med säte i Tyskland behandlas olika beroende på om moderbolaget har sitt säte i Tyskland eller inte, såsom i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl.⁶ var fallet med dotterbolag med säte i Förenade kungariket.

31. För den tyska regeringen bevisar det faktum att även en stor del tyska skattskyldiga inte har rätt till skatte kredit att kriteriet för att erhålla skatte kredit inte är diskriminerande.

32. Detta argument håller emellertid inte.

Huruvida olika behandling förekommer till följd av det kriterium som används i 8a § första punkten 2 KStG

29. Av den omstridda bestämmelsen, det vill säga 8a § första punkten 2 KStG, samt av den nationella domstolens förklaringar följer att denna bestämmelse endast är tillämplig på avkastning av främmande kapital som en kapitalassociation med obegränsad skattskyldighet, i förvarande fall Lankhorst-Hohorst, erhållit ”från en ägare som inte har rätt till skatte kredit”.

33. Precis som den nationella domstolen, Lankhorst-Hohorst och kommissionen med fog har påpekat utgör den grupp av tyska företag som inte åtnjuter skatte kredit inte någon lämplig referensgrupp för en jämförelse med utländska skattskyldiga, vilka generellt sett inte har rätt till någon skatte kredit. Det föreligger en artskillnad mellan företagen i den första gruppen och företag vilka, liksom moderbolaget till sökanden i målet vid den nationella domstolen, deltar i det ekonomiska livet och strävar efter att generera vinst.

6 — Punkt 43.

34. Företag som är jämförbara med de senare är i stället moderbolag med säte i landet vilka deltar i det ekonomiska livet. Det är således behandlingen av dem samt av deras dotterbolag som skall jämföras.

som hyr varor av uthyrningsföretag etablerade i Tyskland, eftersom de sistnämnda normalt är underkastade nämnda skatt förutom i de undantagsfall som nämns i punkterna 25—27 i denna dom.

35. I domen i det ovannämnda målet Eurowings Luftverkehr hade den tyska regeringen för övrigt redan åberopat ett liknande argument som det den nu åberopar i förevarande mål. Regeringen hade gjort gällande att den omstridda skyldigheten för hyrestagaren att lägga till vissa bokföringsposter till skatteunderlaget för företagsskatten på rörelsekapital och rörelsevinst uppkom när uthyraren inte var underkastad denna företagsskatt oavsett om han var etablerad i Tyskland eller i en annan medlemsstat.⁷

36. Domstolen godtog inte detta argument med följande motivering:

36 I den i förevarande fall aktuella nationella lagstiftningen föreskrivs således oftast olika skatteregler beroende på om den som tillhandahåller tjänster är etablerad i Tyskland eller i en annan medlemsstat.”

37. I förevarande fall inrättas genom den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen olika skatteregler beroende på om moderbolaget, det vill säga dotterbolagets ägare, har sitt säte i Tyskland eller i en annan medlemsstat.

”35 I det aktuella fallet konstaterar domstolen att skyldigheten i 8 § sjunde punkten och 12 § andra stycket [Gewerbesteuer-gesetz] att lägga till vissa bokföringsposter alltid gäller tyska företag som hyr varor av uthyrningsföretag etablerade i en annan medlemsstat, vilka aldrig är underkastade företagsskatten på rörelsekapital och rörelsevinst. Däremot gäller nämnda skyldighet oftast inte tyska företag

38. 8a § första punkten 2 KStG är nämligen vad gäller person *alltid* tillämplig på ett dotterbolag som likt Lankhorst-Hohorst har sitt säte inom landet och som erhållit främmande kapital av sitt moderbolag med säte i en annan medlemsstat, trots att så inte är fallet när ett dotterbolag med säte i landet under liknande omständigheter erhållit främmande kapital av sitt moderbolag som också har sitt säte inom landet.

7 — Punkt 25.

39. Ovanstående motsägs inte av den tyska regeringens hänvisning under förhandlingen till ett räkneexempel som den tillställt domstolen på domstolens begäran.

40. Med stöd av detta exempel har den tyska regeringen gjort gällande att främmande kapital som ett dotterbolag med säte inom landet erhåller av en ägare med hemvist inom landet kan omklassificeras och anses som vinstutdelning.

övriga borgenärer erhållit betalning — för att förebygga kris — och inte heller före utan samtidigt med övriga bolagsmäns begäran om återbetalning av tillskjutet kapital' (se Bundesgerichtshofs dom av den 8 januari 2001, II, ZR 88/89 DStR 2001, s. 175 och 176), skall lånet inte tas upp bland skulderna i låntagarens affärs- och skattebalansräkning som skulder till tredje man. Lånet 'omvandlas' till eget kapital. Om aktuell 'Patronatserklaring' i målet vid den nationella domstolen ges en sådan tolkning skall det i ett rent inhemskt sammanhang behandlas på följande sätt i skattehänseende (illustreras med exempel): (räkneexempel)."

41. Jag skall nedan citera de förklaringar som den tyska regeringen har gett till sitt räkneexempel:

"Det skall erinras om att, i målet vid den nationella domstolen, långgivaren, som genom ett helägt dotterbolag indirekt kontrollerar låntagaren, avgett en så kallad 'Patronatserklaring' för lånet i fråga, enligt vilken långgivaren avstod från krav på återbetalning av lånet, för det fall att andra borgenärer skulle väcka krav mot låntagaren. Lånet skulle ses som ersättning för bolagskapital.

42. Av denna förklaring framgår att omklassificeringen i sifferexemplet huvudsakligen grundas på att en så kallad "Patronatserklaring" getts (i Bundesgerichtshofs dom används begreppet "Rangrücktrittserklaring"). Ett sådant villkor för att företa en omklassificering skiljer sig emellertid från de villkor som föreskrivs i 8a § första punkten 2 KStG. I denna paragraf fästs ingen vikt vid förekomsten av en Patronatserklaring.

Eftersom bolagsmannen förklarar att han 'vad gäller skulden endast skall komma i fråga för betalning sedan samtliga bolagets

43. Även om Lankhorst-Hohorst i förevarande fall erhållit ett dylikt åtagande från moderbolaget har ändå en omklassificering skett med stöd av 8a § första punkten 2 KStG och inte på grund av denna "Patronatserklaring".

44. Eftersom en sådan omklassificering inte kan göras gällande mot dotterbolag som befinner sig i samma situation som Lankhorst-Hohorst, men vars moderbolag har sitt säte i Tyskland, — då den omtvistade bestämmelsen inte är tillämplig i deras fall — har den tyska regeringen inte fog för påståendet att Lankhorst-Hohorst har behandlats på samma sätt som dessa dotterbolag.

45. Sedan det således har fastställts att det föreligger olika behandling skall verkningarna härav undersökas. Det förefaller obestriddligt att nämnda skillnad endast tillämpas till nackdel för det dotterbolag som har sitt säte i Tyskland och som erhållit främmande kapital från ett moderbolag med säte i utlandet.

46. Låt mig erinra om att det följer av begäran om förhandsavgörande att tillämpningen av 8a § första punkten 2 KStG leder till att de räntor som Lankhorst-Hohorst erlagt beskattas som förtäckt vinstutdelning med 30 procent.

47. Det framgår däremot av de upplysningar som lämnats av Lankhorst-Hohorsts ombud vid förhandlingen, och vilka den tyska regeringen inte bestridit, att de inkomster som ränta på ett lån ger upphov till, i avsaknad av en omklassificering, beskattas hos det moderbolag med säte inom landet som uppbär dem.

48. Resultatet blir således att om villkoren för tillämpning av 8a § första punkten 2 KStG är uppfyllda beskattas ett dotterbolag som erhållit främmande kapital från sitt moderbolag med säte utomlands för räntorna i fråga medan ett dotterbolag som erhållit främmande kapital från ett moderbolag med säte inom landet inte beskattas.

49. Här tillkommer enligt vad den nationella domstolen anført att om en ägare har rätt till skattekredit kompenseras beskattningen på vinstutdelningen vid den personliga inkomstbeskattningen. Så är inte fallet om ägaren inte har rätt till skattekredit vilket, som visats, alltid gäller för ägare som har sitt hemvist utomlands.

50. Den tyska regeringen har för övrigt bekräftat vid förhandlingen att skattebeloppet genom mekanismen med skattekredit, för den nationella budgeten, uppgår till noll för en företagsgrupp där moderbolag och dotterbolag har sitt säte inom landet. Om moderbolaget däremot har sitt säte utomlands utgör den skatt som dotterbolaget erlagt på vinstutdelning, enligt den tyska regeringen, en definitiv utgift.

51. Denna skillnad i behandling som sammanhänger med huruvida skattekredit åtnjuts eller inte kan, även om man anser att skillnaden påverkar situationen för ett

moderbolag med säte utomlands, i förevarande fall LT BV, snarare än dotterbolagets, i förevarande fall Lankhorst-Hohorst, utgöra ett åsidosättande av artikel 43 EG.

52. Precis som den nationella domstolen med fog har påpekat med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Baars, utnyttjar en medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut, således sin etableringsrätt. Så är onekligen fallet för LT BV som äger 100 procent av kapitalet i Lankhorst-Hohorst.

53. Jag anser slutligen, i motsats till den tyska regeringen, att finansieringsfriheten vad gäller möjligheterna att finansiera ett dotterbolag med säte inom landet men vars moderbolag har sitt säte utomlands, är mera begränsad än vad gäller möjligheterna att finansiera ett dotterbolag med säte inom landet där även moderbolaget har sitt säte inom landet.

54. Den tyska regeringen har härvid anfört att det lån som omfattas av tillämpningsområdet för 8a § första punkten 2 KStG förblir ett lån av främmande kapital och att det inte omklassificeras till eget kapital.

55. Även om så vore fallet behandlas denna finansiering ur skattesynpunkt emellertid som ett kapitaltillskott.

56. Effekten av 8a § första punkten 2 KStG är därmed sådan att, om villkoren i denna bestämmelse är uppfyllda, ett moderbolag med säte utomlands inte längre kan finansiera sitt dotterbolag genom främmande kapital. Finansieringsfriheten för ett moderbolag med säte utomlands är således mer begränsad än för ett moderbolag med säte inom landet.

Huruvida det föreligger tvingande hänsyn av allmänintresse som kan berättiga olika behandling

57. Eftersom jag anser det styrkt att 8a § första punkten 2 KStG leder till olika behandling, oavsett om den är till förfång för det dotterbolag med säte inom landet vars moderbolag har sitt säte utomlands eller till förfång för moderbolaget självt, skall jag nu utreda huruvida denna skillnad i behandling är berättigad av tvingande hänsyn till allmänintresset.⁸

58. Den nationella domstolen har angett att syftet med bestämmelsen är att "und-

8 — Se särskilt dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 26, och av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooyen (REG 2000, s. I-4071), punkt 43.

vika att ägare som inte har rätt till skattecredit, vid beskattningen av bolaget, undgår den av lagstiftaren önskade engångsbeskattningen av utdelad vinst, genom att ge kapitalassociationen främmande kapital i stället för eget kapital”.

59. Den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering och den danska regeringen samt kommissionen har förklarat att den omtvistade bestämmelsen utgör en regel som antagits för att bekämpa ”underkapitalisering” (thin capitalization).

60. Den danska regeringen har preciserat att sådana regler har antagits i en rad länder såväl inom som utanför Europeiska unionen, i takt med den ökade internationaliseringen av ekonomin och i takt med det ökade behovet av att förhindra skatteflykt.

61. Den danska regeringen har förklarat att reglerna om underkapitalisering på grund av sin natur endast avser gränsöverskridande transaktioner. Vid transaktioner mellan två inhemska fullt beskattningsbara företag motsvarar de räntor för vilka skatteavdrag kan göras av ett av bolagen den beskattningsbara ränteinkomsten för det andra bolaget, och det skattemässiga nettoresultatet för företagsgruppen uppgår till noll. Det är endast om transaktionerna äger rum mellan bolag med säten i olika

länder som skatteskulden kan överföras från ett land till ett annat.

62. Om ett moderbolag skjuter till medel till sitt dotterbolag i form av ett lån i stället för ett kapitaltillskott överförs enligt den danska regeringen dotterbolagets vinst till moderbolaget i form av avdragsgilla räntor i stället för utdelning för vilken avdrag inte kan göras. Om bolagen är belägna i olika länder kan skatteskulden således, beroende på vad aktörerna vill, överföras från ett land till ett annat.

63. De regeringar som inkommit med yttranden är ense om att när tillämpliga regler om underkapitalisering syftar till att hindra godtycklig överföring av skatteskulden från ett land till ett annat samt att säkerställa beskattning i det land där vinsten faktiskt uppstått, kan diskriminering mellan de skatteregler som är tillämpliga på gränsöverskridande transaktioner och regler tillämpliga på inhemska transaktioner inte styrkas.

64. Dessa regeringar har hänvisat till artikel 9 i det modellavtal som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (nedan kallat OECD:s modell-

avtal) utarbetat för att undvika dubbelbeskattning.⁹ I artikeln föreskrivs att vinster skall återföras till beskattning när avtal ingåtts under icke marknadsmässiga villkor mellan företag med intressegemenskap (moderbolag och dotterbolag samt bolag som står under gemensam kontroll) (arm's length principle).

syfte att säkerställa nationell beskattning av vinster från företag som inte har rätt till skattecredit och därigenom en riktig fördelning av därmed sammanhängande beskattningsbehörighet och skatteinkomster. Det handlar med andra ord om att förekomma fusk i samband med underkapitalisering genom att förhindra förtäckt vinstutdelning i form av ränta, vilken minskar dotterbolagets resultat vilket i sin tur medför en minskning av skatteinkomsterna för den berörda medlemsstaten.

65. Enligt den tyska regeringen kommer denna princip till konkret uttryck i 8a § första punkten 2 KStG, särskilt vad gäller ersättningar som är oberoende av bolagets resultat och omsättning.

66. Kommissionen anser även att den skillnad i behandling som följer av 8a § första punkten 2 KStG kan motiveras av artikelns

67. Enligt kommissionen skall bestämmelsen i 8a § KStG emellertid överensstämma med proportionalitetsprincipen. Kommissionen har härvid påpekat att det i bestämmelsen föreskrivs proportionen mellan främmande och eget kapital och medger undantag för det fall främmande kapital hade kunnat ställas till förfogande av tredje man på identiska villkor.

9 — I artikel 9 i OECD:s modellavtal föreskrivs följande:

"1. I fall då

- a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller
- b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital,

iaktas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar — och i överensstämmelse därmed beskattar — inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra."

68. Kommissionen har emellertid åberopat risken för dubbelbeskattning i förevarande fall. Det tyska företaget skall betala tysk bolagsskatt för utdelad vinst medan den utländska ägaren skall deklarera de belopp han erhållit i form av ränta som inkomst i Nederländerna. Kommissionen anser att en medlemsstat som kvalificerar en ränteutbetalning som förtäckt vinstutdelning även bör se till att enighet råder härom med den

stat där moderbolaget är beläget så att motsvarande anpassning görs där. I brist på sådan anpassning kan risken för dubbelbeskattning inte uteslutas.

ägare som vill rädda bolaget skall tillföra ytterligare eget kapital. Främmande finansiering är dessutom till skada för företagets ekonomi på detta stadium. Varje nytt lån som löper med ränta medför nya kostnader för företaget som ytterligare förvärrar dess ekonomiska situation.”

69. Kommissionen anser att artikel 9.2 i OECD:s modellavtal i förevarande fall kan ge förslag till en lösning. Avtalet säkerställer nämligen enligt kommissionen en korrekt uppdelning av dels beskattningsrätten, dels de berörda medlemsstaternas skatteinkomster, samtidigt som proportionalitetsprincipen iakttas.

70. Vad skall man anse om dessa argument?

74. Det synes mig emellertid klart att skydd för ett dotterbolags ekonomiska hälsa inte är det egentliga syftet med den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Om detta vore syftet borde regeln om underkapitalisering även tillämpas på dotterbolag vars moderbolag har sitt säte inom landet, vilket inte är fallet.

71. Det skall utredas vilket det egentliga syftet är med reglerna om underkapitalisering (thin capitalization rules), till vilka 8a § första punkt 2 KStG hör, enligt dem som yttrat sig.

75. Det egentliga syftet med regeln om underkapitalisering i 8a § första punkten 2 KStG är således att förhindra att Förbundsrepubliken Tyskland förlorar en del av sina skatteinkomster på grund av att den skattskyldige (eller dess ägare) använder en finansieringsteknik som inte i sig är förbjuden.

72. Är syftet att rent allmänt skydda ett dotterbolags ekonomiska hälsa genom en skyldighet för detta bolag att ha tillräckligt med eget kapital?

73. Den tyska regeringen har gjort en antydning härom genom att anse att ”den

76. Detta syfte bekräftas inte bara av den nationella domstolens förklaringar och av de förklaringar som getts av dem som yttrat sig, utan även i doktrinen om 8a § första

punkten 2 KStG eller om reglerna om underkapitalisering i allmänhet.¹⁰

77. Ett sådant syfte utgör enligt min mening emellertid inte något tvingande hänsyn av allmänintresse som kan berättiga olika behandling vad gäller artikel 43 EG.

78. Enligt fast rättspraxis kan nämligen "minskningen av skatteintäkter inte... anses som tvingande hänsyn av allmänintresse, som kan åberopas för att berättiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet".¹¹

79. Den omständigheten att reglerna om underkapitalisering överensstämmer med artikel 9 i OECD:s modellavtal ändrar enligt min mening ingenting.

80. Även om en sådan överensstämmelse skall anses styrkt,¹² skall det konstateras att det faktum att bestämmelserna i OECD:s modellavtal efterlevts inte betyder att artikel 43 EG har iakttagits. Varken bestämmelserna eller syftet med OECD:s modellavtal å ena sidan och EG-fördraget å andra sidan är desamma.

81. Inget hindrar förvisso att EG-fördraget i den mån det är möjligt tolkas i enlighet med OECD:s modellavtal.¹³ Jag anser emellertid att detta inte är möjligt i förevarande mål, varvid det fortfarande förutsätts vara styrkt att en bestämmelse som till exempel 8a § första punkten 2 KStG överensstämmer med artikel 9 i OECD:s modellavtal.

82. Artikel 43 EG hindrar förvisso inte medlemsstaterna från att beskatta vinst som genererats på deras territorium och påverkar i detta avseende inte deras behörighet på ett skattepolitiskt plan. Genom artikel 43 införs emellertid en begränsning av denna frihet genom att den inte får utövas på ett sådant sätt att den ger upphov till diskriminering. Det rör sig här om en uppgift som inte kan kringgåas oavsett vad bestämmelserna i OECD:s modellavtal tillåter.

10 — Se särskilt Menck i Blümich, *Einkommensteuer-Körperschaftsteuer-Gewerbesteuer. Kommentar*, KStG 8a § andra punkten. "Bei Steuerausländern soll die Einmalverfassung des in Deutschland erwirtschafteten Gewinns gewährleistet bleiben und damit die deutsche Besteuerungshoheit gegenüber dem Ausland zur Geltung gebracht werden" och Sommerhalder, R.A., "Approaches to Thin Capitalization", *European Taxation* 1996, s. 82; "The expression 'thin capitalization' is commonly used to describe a situation where the proportion of debt to equity exceeds certain limits and thin capitalization legislation is a tool used by tax authorities to prevent what they regard as a leakage of tax revenues as a consequence of the way in which a corporation is financed". I vissa fall är redan rubriken talande. Se till exempel Hey, F.E.F., "To Stop Revenue Loss, Germany Reconsiders Thin Capitalization Rules", *Journal of International Taxation*, 1993, s. 264.

11 — Domen i det ovannämnda målet *Metalgesellschaft m.fl.*, punkt 59. Se även domarna i de ovannämnda målen *ICI*, punkt 28, och *Verkooijen*, punkt 59.

12 — För en negativ åsikt beträffande huruvida OECD:s modellavtal överensstämmer med vissa bestämmelser, se emellertid *Knobbe-Keuk, B.*, "Wieder einmal ein Entwurf zu § 8a KStG — Wiederauflage einer Regelung zur Gesellschaftsfremdfinanzierung im Standortversicherungsgesetz", *Der Betrieb* 1993, s. 60, s. 63—65 och Meilicke, W., "Zur Vereinbarkeit des § 8a mit dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot", *Steuerrecht* 2000, s. 748.

13 — Se till exempel dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, *Gilly* (REG 1998, s. I-2793), punkt 31.

83. Den tyska regeringen samt Förenade kungarikets regering anser att 8a § första punkt 2 KStG berättigas av nödvändigheten att säkerställa kongruens i tillämpliga skattesystem, vilket utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse.¹⁴

84. Det skall i detta hänseende, såsom den nationella domstolen gjort, erinras om att domstolen fastställt att sådana tvingande hänsyn endast föreligger om kongruensen i skattesystemet upprätthålls "på det enskilda planet genom en strikt överensstämmelse" mellan en skattemässig förmån å ena sidan och en skattemässigt ofördelaktig behandling å andra sidan.¹⁵

85. Den tyska regeringen har emellertid inte förklarat vilken skattemässig förmån som kompenserar den i skattehänseende ofördelaktiga behandling dotterbolaget till ett moderbolag med säte utomlands utsatts för när 8a § första punkten 2 KStG tillämpas på detta dotterbolag.

86. Jag kan inte se att en regel som den omstridda bestämmelsen skulle vara berättigad av en nödvändighet att säkerställa kongruensen i tillämpliga skattesystem.

87. Den tyska regeringen anser även att bestämmelsen i 8a § är berättigad som åtgärd för att förhindra skattefusk.

88. Den tyska regeringen har härvid hänvisat till punkt 24 i dom av den 9 mars 1999 i målet Centros,¹⁶ enligt vilken det "[a]v domstolens rättspraxis... [framgår] att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra att vissa av dess medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa bestämmelser i gemenskapsrätten när det är fråga om missbruk eller bedrägeri...".

89. Jag konstaterar emellertid i detta hänseende att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen rent allmänt avser alla fall där moderbolaget av någon anledning har sitt säte utanför Förbundsrepubliken Tyskland. Ett sådant konstaterande var tillräckligt för att domstolen inte skulle godta det argument om risk för skatteflykt som Förenade kungarikets regering hade åberopat i det ovan nämnda målet ICI.¹⁷

90. Domstolen fastställde nämligen att "[a]tt etablera ett dotterbolag utanför Förenade kungariket innebär emellertid inte i

14 — Domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 21, i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 14, samt domarna i de ovannämnda målen Baars, punkt 37, och Metallgesellschaft m.fl., punkt 67.

15 — Domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 24. Se även dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 18, och domarna i de ovannämnda målen Eurowings Luftverkehr, punkt 42, och Baars, punkt 40.

16 — Dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros (REG 1999, s. I-1459).

17 — Punkt 26.

sig skatteflykt, eftersom bolaget i fråga i varje fall omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning".¹⁸

91. Den omständigheten att den omstridda bestämmelsen "inte har något specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade kopplingar, vilkas syfte skulle vara att kringgå [Förbundsrepubliken Tysklands] skattelagstiftning"¹⁹ bekräftas för övrigt av omständigheterna i målet.

92. Den omstridda bestämmelsen är nämligen tillämplig i ett fall där, enligt den nationella domstolen, något missbruk inte föreligger, eftersom lånet beviljats "för att undvika ekonomisk ruin för sökandebolaget och för att minska räntekostnaderna för banklån".

93. Ett moderbolag med säte inom landet kan för övrigt, såsom jag konstaterat ovan, genom att det har rätt till skattekredit, kompensera skatten på vinstutdelningen vid bolagets inkomstbeskattning, vilket ett moderbolag med säte utomlands inte kan göra.

94. Ekonomiskt sett följer härav en större skattekostnad för en företagsgrupp där moderbolaget har säte utomlands än för en företagsgrupp vars moderbolag har sitt säte inom landet. Detta kan inte enbart förklaras av viljan att bekämpa skatteflykt.²⁰

95. Jag anser därför att bekämpning av skatteflykt i förevarande fall inte utgör tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera en sådan olikhet i behandling som föreskrivs i en bestämmelse som den omstridda.

96. Det är slutligen viktigt att pröva det argument som Förenade kungarikets regering anför avseende domen i det ovan nämnda målet Futura Participations och Singer. I punkt 31 i denna dom fastställde domstolen att "en effektiv skattekontroll utgör ett trängande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget".

97. Det är i detta avseende tillräckligt att konstatera att förevarande mål inte rör egentlig skattekontroll i motsats till det ovan nämnda målet Futura Participations och Singer, som avsåg skyldigheten enligt vissa regler i den beskattande medlems-

18 — Ibidem. Se även domen i det ovan nämnda målet Metallgesellschaft m.fl., punkt 57.

19 — Domen i det ovan nämnda målet ICI, punkt 26.

20 — Liknande synpunkter gjorde att domstolen inte godtog argumentet om risk för skatteflykt i domen i det ovan nämnda målet Metallgesellschaft, punkt 58.

staten för den skattskyldige att föra bokföring i den staten för att skattemyndigheten i denna medlemsstat skulle kunna kontrollera det beskattningsbara inkomstbeloppet.

98. Med beaktande av vad som anförts anser jag att en sådan olikhet i behandling som föreskrivs i en bestämmelse såsom den omstridda inte är berättigad av tvingande hänsyn av allmänintresse. En sådan regel strider således mot artikel 43 EG enligt min mening.

99. Det ankommer på tyska myndigheter att bedöma om den omstridda bestämmelsen skall ersättas av till exempel en bestämmelse som utsträcker reglerna om omklassificering av räntor till utdelning till att gälla även dotterbolag vars moderbolag har sitt säte inom landet.²¹ Under tiden får den omtvistade bestämmelsen emellertid inte tillämpas.²²

*B — Huruvida rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater är tillämpligt*²³

100. Efter en fråga från domstolen har parterna yttrat sig över huruvida

direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater är relevant för tvistens lösning.

101. Den danska regeringen har anfört att om det var fråga om en uppenbar vinstutdelning vore denna enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435 befriad från källskatt. Föräckt vinstutdelning skall emellertid behandlas på samma sätt.

102. Den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen anser däremot att artikel 5.1 i direktiv 90/435 inte rör den omstridda skatten. Enligt dem utgör skatten inte källskatt utan normal beskattning av dotterbolagets vinst i form av bolagsskatt.

103. Kommissionen har härutöver tillagt att varje annat synsätt skulle få till följd att bestämmelser om underkapitalisering helt förbjöds. Enligt kommissionen är sådana bestämmelser emellertid ett användbart verktyg för en rättvis beskattning.

21 — Se, för ett liknande resonemang, Scheffler, W., "Der Einfluss der Steuerreform auf die Finanzierung von deutschen Kapitalgesellschaften", *Steuerrecht* 2000, s. 2441, s. 2447.

22 — Se bland annat dom av den 13 juli 1972 i mål 48/71, kommissionen mot Italien (REG 1972, s. 529; svensk specialutgåva, volym 2, s. 119), punkterna 6—8, och av den 9 mars 1978 i mål 106/77, Simmenthal (REG 1978, s. 629; svensk specialutgåva, volym 4, s. 75), punkt 17.

23 — EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2 s. 25.

104. Dessa två argument till stöd för att direktiv 90/435 inte skall tillämpas är emellertid inte övertygande.

105. Den omständigheten att det enligt tysk skattelagstiftning rör sig om skatt på dotterbolagets vinst, inom ramen för bolagsbeskattningen, betyder inte att direktiv 90/435 inte är tillämpligt.

106. I sin dom av den 4 oktober 2001 i mål Athinaiki Zythopoiia²⁴ fastställde domstolen följande:

”26 För att avgöra om beskattningen av den vinst som utdelats enligt den grekiska lagstiftning som är i fråga i det aktuella målet omfattas av artikel 5.1 i direktivet, skall det för det första hänvisas till denna bestämmelses lydelse och konstateras att begreppet källskatt som återfinns i direktivet inte begränsas till att endast avse vissa särskilda nationella skatter (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe, REG 2000, s. I-4243, punkt 22).

27 Det skall för det andra påpekas att det av fast rättspraxis framgår att det

ankommer på domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan påлага (se särskilt dom av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa och Société française maritime, REG 1996, s. I-505, punkt 39).”²⁵

107. Det förhållandet att en kvalificering av den omstridda skatten som källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktiv 90/435 skulle medföra, som kommissionen påstått, att reglerna om underkapitalisering helt förbjöds, utgör enligt min mening inte heller något hinder för en sådan kvalificering.

108. I artikel 5.1 i direktiv 90/435 föreskrivs nämligen inga undantag som gör det möjligt att inte tillämpa denna bestämmelse i syfte att skydda lagstiftningen om underkapitalisering.

109. Jag delar den danska inställningen att artikel 5.1 i direktiv 90/435 är tillämplig på den omstridda skatten.

24 — Dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaiki Zythopoiia (REG 2001, s. I-6797).

25 — Min kursivering.

110. De överväganden som gjorde att domstolen i domen i det ovannämnda målet *Athinaiki Zythopii* kvalificerade den skatt som var i fråga i målet vid den nationella domstolen som källskatt förefaller mig även vara för handen i förevarande mål.

111. Domstolen fastställde att ”den utlösande faktorn för den beskattning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen... är betalningen av utdelning. Beskattningen är dessutom direkt beroende av storleken på utdelningen.”²⁶

112. Domstolen fastställde vidare att ”[d]en beskattning som är tvistig i målet vid den nationella domstolen avser... inkomster som endast beskattas om utdelning sker och högst med det utdelade beloppet. Ett bevis härför är att dotterbolaget, som sökanden i målet vid den nationella domstolen och kommissionen har påpekat, inte kan kompensera den ökning av skatteunderlaget som vinstutdelningen, i enlighet med artikel 106.2 och 106.3 i inkomstskattelagen, gett upphov till genom att dra av förluster som bolaget haft under de tidigare räkenskapsåren, i motsats till den skatterättsliga principen om överföring av förluster som emellertid utgör en del av grekisk rätt.”²⁷

113. I förevarande mål utgörs den utlösande faktorn också av utbetalning av

(förtäckt) utdelning, och beskattningen står i direkt relation till storleken på den gjorda utdelningen.

114. Lankhorst-Hohorst har heller inte, såsom kan utläsas av begäran om förhandsavgörande, kunnat kompensera den ökning av skatteunderlaget som tillämpningen av 8a § första punkten 2 KStG medfört med förluster som bolaget haft under de tidigare räkenskapsåren.

115. Kommissionen har vidare föreslagit att 8a § första punkten 2 KStG eventuellt kan utgöra ett sådant undantag som avses i artikel 1.2 i direktiv 90/435 vari föreskrivs att detta direktiv inte skall ”hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk”.

116. Detta argument kan emellertid inte godtas.

117. Om 8a § första punkten 2 KStG och den skillnad i behandling som inrättas genom denna föreskrift, som jag konstaterat ovan, inte kan anses berättigad på grund av sådana tvingande hänsyn av allmänintresse som bekämpning av skatteflykt utgör, följer med nödvändighet härav att denna bestämmelse inte kan anses

26 — Domen i det ovannämnda målet *Athinaiki Zythopii*, punkt 28.

27 — Domen i det ovannämnda målet *Athinaiki Zythopii*, punkt 29.

berättigad på grund av nödvändigheten att bekämpa bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk i enlighet med artikel 1.2 i direktiv 90/435.

som avses i 8a § första punkten 2 KStG från källskatt skulle diskrimineringen i den mening som avses i artikel 43 EG ändå inte nödvändigtvis vara undanröjd.

118. Jag kan därför bara dra slutsatsen att direktiv 90/435 är tillämpligt på beskattningen i fråga.

120. I den mån ett dotterbolag vars moderbolag har sitt säte utomlands inte har rätt att från sitt beskattningsunderlag, på samma villkor som ett dotterbolag vars moderbolag har sitt säte inom landet, göra avdrag för de räntor som erlagts till moderbolaget, kan diskrimineringen kvarstå även om något avdrag för källskatt inte görs.

119. Jag anser emellertid att även om Förbundsrepubliken Tyskland skulle undanta förtäckt utdelning i den mening

Förslag till avgörande

121. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att frågan från Finanzgericht Münster besvaras enligt följande:

Artikel 43 EG utgör hinder för tillämpning av en sådan bestämmelse som den som ingår i 8a § första punkten 2 Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt).