

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 13 mars 2007*

I mål C-524/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket) genom beslut av den 21 december 2004, som inkom till domstolen den 31 december 2004, i målet

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

mot

Commissioners of Inland Revenue,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (referent), P. Kūris och E. Juhász samt domarna

* Rättegångsspråk: engelska.

J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis och A. Borg Barthet,

generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 januari 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, genom G. Aaronson, QC, samt genom P. Farmer och D. Cavender, barristers,

- Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson och C. Gibbs, båda i egenskap av ombud, biträdda av D. Anderson, QC, samt D. Ewart och S. Stevens, barristers,

- Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom D.J.M. de Grave, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 29 juni 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 49 EG samt 56–58 EG.

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolagskoncerner (nedan kallade sökandena i målen vid den nationella domstolen) och Commissioners of Inland Revenue (skatteförvaltningen i Förenade kungariket) angående den skattemässiga behand-

lingen av räntor som i Förenade kungariket hemmahörande bolag har betalat på medel som de lånat av ett i denna medlemsstat ej hemmahörande bolag tillhörande samma koncern (nedan kallat det närstående bolaget).

Tillämpliga bestämmelser

- 3 De bestämmelser som är relevanta i den i Förenade kungariket gällande lagstiftningen återfinns i 1988 års lag om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Taxes Act 1988) (nedan kallad ICTA), inledningsvis i dess tillämpliga lydelse före år 1995 och därefter, i dess ändrade lydelse, enligt bland annat 1995 års finanslag (Finance Act 1995) samt enligt 1998 års finanslag (Finance Act 1998).

Den nationella lagstiftningen före 1995 års ändringar

- 4 Enligt section 209.2d ICTA ansågs ränta som ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag betalar på ett lån utgöra utdelning av vinst från detta bolag om räntan överstiger vad som kan anses vara rimlig ekonomisk avkastning på nämnda lån. Denna bestämmelse tillämpades såväl när lånet beviljades av ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som när det beviljades av ett i landet ej hemmahörande bolag. Den del av räntan som översteg en rimlig ekonomisk avkastning fick inte dras av från den skattepliktiga vinsten i det låntagande bolaget,

utan behandlades som utdelad vinst (utdelning). Därmed blev det låntagande bolaget skyldigt att erlägga bolagsskatt i förskott (advance corporation tax – ACT) i enlighet med section 14 ICTA.

- 5 Enligt section 209.2e iv och v ICTA behandlades dessutom all annan ränta förutom sådan som avses i punkt d i denna bestämmelse som ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag betalade till ett i landet ej hemmahörande bolag i samma koncern som "utdelad vinst", även om denna ränta motsvarade en rimlig ekonomisk avkastning på det aktuella lånet. Denna bestämmelse tillämpades på lån som ett i landet ej hemmahörande bolag beviljade ett i landet hemmahörande dotterbolag, i vilket det första bolaget äger 75 procent av kapitalet eller när de båda bolagen utgjorde dotterbolag till ett tredje i landet ej hemmahörande bolag som ägde dem till 75 procent.

- 6 Enligt section 788.3 ICTA var ovannämnda nationella bestämmelser inte tillämpliga om ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning (nedan kallade dubbelbeskattningsavtal) utgjorde hinder mot detta och således säkerställde att räntan på vissa villkor medgavs som skattemässigt avdrag. De dubbelbeskattningsavtal som Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har slutit kan, när det gäller villkoren för avdragsrätt för räntor, indelas i två kategorier.

- 7 Enligt dubbelbeskattningsavtalen i den första kategorin, däribland de avtal som slutits med Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Spanien, Storhertigdömet Luxemburg, Republiken Österrike och Japan, medges avdrag för räntor om de med hänsyn till lånets storlek motsvarar vad som skulle ha avtalats i avsaknad av särskilda förbindelser mellan parterna eller mellan parterna och tredje man.

- 8 Dubbelbeskattningsavtalen i den andra kategorin, såsom avtalen med Republiken Frankrike, Irland, Republiken Italien, Konungariket Nederländerna, Amerikas förenta stater och Schweiziska edsförbundet, väcker den mera allmänna frågeställningen huruvida räntebeloppet av någon anledning överstiger vad som skulle ha avtalats i avsaknad av särskilda förbindelser mellan parterna eller mellan parterna och tredje man, en fråga som även avser huruvida lånebeloppet i sig överstiger vad som skulle ha lånats ut om sådana särskilda förbindelser hade saknats.
- 9 Enligt section 808A ICTA, som infördes genom section 52 i 1992 års finanslag nr 2 (Finance (No 2) Act 1992) och som tillämpas på ränta som erlagts efter den 14 maj 1992, skall, när det gäller den andra kategorin av dubbelbeskattningsavtal, samtliga faktorer beaktas, även frågan huruvida lånet, i avsaknad av särskilda förbindelser mellan parterna, över huvud taget skulle ha beviljats och i sådant fall vilket belopp som skulle ha lånats ut samt vilken räntesats som skulle ha avtalats.

1995 års lagändringar

- 10 1995 års finanslag, som i princip är tillämplig på ränta som erlagts efter den 28 november 1994, medförde inga ändringar i section 209.2d ICTA. Section 209.2e iv och v ersattes emellertid av section 209.2da, enligt vilken ränta som betalats mellan bolag inom samma koncern klassificeras som utdelad vinst till den del den överstiger vad som skulle ha betalats i avsaknad av särskilda förbindelser mellan den som betalar räntan och den som uppbär densamma. Denna regel tillämpas på lån som ett bolag beviljar ett annat bolag, i vilket det första bolaget äger 75 procent av kapitalet, eller när de båda bolagen utgör dotterbolag till ett tredje bolag som äger 75 procent av dessa.

- 11 Enligt den ändrade lydelsen av section 212.1 och 212.3 ICTA är dock section 209.2da inte tillämplig när både den som betalar räntan och den som uppbär densamma är skattskyldiga för bolagsskatt i Förenade kungariket.
- 12 Section 209.2da ICTA kompletterades genom section 209.8A–8F. I section 209.8B ICTA preciseras kriterierna för att räntebetalningar skall klassificeras som utdelad vinst. I section 209.8A och 209.8F ICTA anges i vilken utsträckning bolag kan bedömas gemensamt i syfte att fastställa deras konsoliderade belåningsgrad.

1998 års lagändringar

- 13 Genom 1998 års finanslag fogades bilaga 28AA till ICTA, med bestämmelser om internprissättning som även är tillämpliga på räntebetalningar mellan bolag. Transaktioner mellan två gemensamt kontrollerade bolag omfattas av dessa bestämmelser om de villkor som avtalats avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende bolag och om nämnda villkor medför en potentiell fördel i förhållande till skattelagstiftningen i Förenade kungariket för en av de berörda parterna. Begreppet gemensam kontroll omfattar antingen att bolag direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen eller äger del i kapitalet i det andra berörda bolaget, eller att en tredje person direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen eller äger del i kapitalet i de två övriga berörda bolagen.

- 14 Fram till dess att dessa bestämmelser ändrades år 2004 fanns en presumtion om att det inte förelåg någon potentiell fördel i den mening som avses i denna lagstiftning för en av de berörda parterna, om den andra parten i transaktionen också var skattskyldig i Förenade kungariket och om ytterligare ett antal villkor var uppfyllda.
- 15 År 2004 ändrades dessa bestämmelser på så sätt att de kan tillämpas även när båda parterna i transaktionen är skattskyldiga i Förenade kungariket.

Twisten i målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 16 Twisten i målen vid den nationella domstolen utgör en så kallad group litigation avseende underkapitalisering (Thin Cap Group Litigation), som omfattar talan i flera mål om återbetalning och/eller ersättning som bolagskoncerner väckt mot Commissioners of Inland Revenue vid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, till följd av dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779).
- 17 Vart och ett av de mål som den hänskjutande domstolen valt ut som pilotmål för förevarande begäran om förhandsavgörande rör ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som ägs direkt eller indirekt till minst 75 procent av ett i landet ej hemmahörande moderbolag och som erhållit lån, antingen från det bolaget eller från ett annat i landet ej hemmahörande bolag som ägs direkt eller indirekt av nämnda moderbolag till minst 75 procent.

- 18 Det rör sig för det första om fall som rör lån till ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag, där båda bolagen ingår i samma bolagskoncern och där moderbolaget för koncernen är hemmahörande i sistnämnda stat. Denna situation föreligger i vissa av pilotmålen, nämligen de som avser Lafarge- och Volvokoncernerna, där det långgivande bolaget och moderbolaget är hemmahörande i en och samma medlemsstat, här Frankrike respektive Sverige.
- 19 Vidare rör vissa av pilotmålen ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som ingår i koncerner vars moderbolag är hemmahörande i tredjeland, nämligen Amerikas förenta stater, och som har upptagit ett lån från ett annat i samma koncern ingående bolag, som i sin tur är hemmahörande antingen i en annan medlemsstat (vilket gäller en första typ av yrkanden som Caterpillarkoncernen framställt avseende ett lån som beviljats av ett långgivande bolag hemmahörande i Irland) eller i ett tredjeland (vilket gäller för en andra typ av yrkanden som Caterpillarkoncernen framställt avseende ett lån som beviljats av ett långgivande bolag hemmahörande i Schweiz) eller, slutligen, i en annan medlemsstat, men som verkar via en i ett tredjeland hemmahörande filial (vilket är fallet för PepsiCokoncernen, där det långgivande bolaget är hemmahörande i Luxemburg, men bedriver hela sin verksamhet via en filial i Schweiz).
- 20 Enligt beslutet om hänskjutande har vissa av sökandebolagen omvandlat en del av sina lån till eget kapital för att undvika att den ränta som de betalar på nämnda lån skall klassificeras som utdelning enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket. Vissa av sökandena i målen vid den nationella domstolen träffade en överenskommelse med Förenade kungarikets skatteförvaltning om hur denna lagstiftning skulle tillämpas. Genom överenskommelsen fastställdes villkoren för skatteförvaltningens bedömning av de lån som skulle beviljas inom bolagskoncernen under kommande år.
- 21 Till följd av domen i det ovannämnda målet Lankhorst-Hohorst väckte sökandena i målen vid den nationella domstolen talan i mål om återbetalning och/eller

ersättning för de skattenackdelar som tillämpningen av Förenade kungarikets lagstiftning innebar för dem, däribland den extra bolagsskatt som de fått erlägga till följd av det beslut som skatteförvaltningen i Förenade kungariket fattat om att inte medge avdrag för erlagda räntor från den skattepliktiga inkomsten, eller att begränsa sådant avdrag, samt för den extra skatt som uppkommit till följd av att bolagen omvandlat lånade medel till eget kapital.

22 Det är under dessa omständigheter som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har beslutat att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är det oförenligt med artiklarna 43 EG, 49 EG eller 56 EG att en medlemsstat (det låntagande bolagets hemviststat) upprätthåller och tillämpar sådana bestämmelser som de i sections 209, 212 och bilaga 28AA i [ICTA, nedan kallade de nationella bestämmelserna], enligt vilka det föreskrivs begränsningar av möjligheterna för ett i den medlemsstaten hemmahörande bolag (det låntagande bolaget) att göra skattemässigt avdrag för räntor på lån som beviljats av ett direkt eller indirekt moderbolag hemmahörande i en annan medlemsstat, samtidigt som sådana begränsningar inte skulle gälla om moderbolaget varit hemmahörande i det låntagande bolagets hemviststat?

2) Hur påverkas, om alls, svaret på fråga 1 om följande omständigheter föreligger?

a) Lånet beviljas inte av moderbolaget till det låntagande bolaget, utan av ett annat bolag (det långivande bolaget) inom samma koncern som har samma

direkta eller indirekta moderbolag som det låntagande bolaget, samt såväl det gemensamma moderbolaget som det långgivande bolaget är hemmahörande i andra medlemsstater än det låntagande bolagets hemviststat.

- b) Det långgivande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat än det låntagande bolaget, men samtliga gemensamma direkta eller indirekta moderbolag till det låntagande bolaget och till det långgivande bolaget är hemmahörande i tredjeland.

 - c) Samtliga gemensamma direkta eller indirekta moderbolag till det långgivande bolaget och till det låntagande bolaget är hemmahörande i tredjeländer och det långgivande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat än det låntagande bolaget, men beviljar lånet till det låntagande bolaget via en filial till det långgivande bolaget som är belägen i ett tredjeland.

 - d) Det långgivande bolaget och samtliga gemensamma direkta eller indirekta moderbolag till det långgivande bolaget och till det låntagande bolaget är hemmahörande i tredjeland.
- 3) Skulle svaret på frågorna 1 och 2 bli annorlunda om det kunde visas att lånet utgjorde ett missbruk av rättigheter eller utgjorde en del av ett fiktivt upplägg i syfte att kringgå skattelagstiftningen i det låntagande bolagets hemviststat. Om

så är fallet, vilka riktlinjer anser domstolen vara lämpliga att fastställa beträffande vad som utgör ett sådant missbruk eller fiktivt upplägg i fall som de nu aktuella?

- 4) För det fall det föreligger en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeland i den mening som avses i artikel 56 EG, förelåg i så fall denna restriktion redan den 31 december 1993 med avseende på artikel 57 EG?

- 5) För det fall någon av de omständigheter som anges i frågorna 1 och 2 står i strid med artikel 43 EG, 49 EG eller 56 EG, och för det fall det låntagande bolaget eller andra bolag i det låntagande bolagets koncern (sökandena) framställer följande krav:
 - a) krav på återbetalning av den extra bolagsskatt som det låntagande bolaget har betalat till följd av att avdrag från bolagsskattepliktig vinst inte har medgetts för räntor som betalats till det långivande bolaget eftersom dessa räntebetalningar skulle ha varit avdragsgilla från det låntagande bolagets vinster om det långivande bolaget hade varit hemmahörande i samma stat som det låntagande bolaget,

 - b) krav på återbetalning av den extra bolagsskatt som det låntagande bolaget har betalat när det totala räntebeloppet på lånet faktiskt har betalats till det

långivande bolaget men där avdragsyrkandet avseende den räntebetalningen har begränsats på grund av de nationella bestämmelserna eller skatteförvaltningens tillämpning av dessa bestämmelser,

- c) krav på återbetalning av den extra bolagsskatt som det låntagande bolaget har betalat då den ränta på lån från det långivande bolaget som får dras av från det låntagande bolagets vinst har minskats på grund av att eget kapital har använts i stället för lånat kapital, eller har ersatt befintligt lånat kapital, på grund av de nationella bestämmelserna eller skatteförvaltningens tillämpning av dessa bestämmelser,

- d) krav på återbetalning av den extra bolagsskatt som det låntagande bolaget har betalat då den ränta på lån från det långivande bolaget som får dras av från det låntagande bolagets vinst har minskats genom att räntesatsen på lånet har sänkts (eller genom att lånet gjorts räntefritt) som ett resultat av de nationella bestämmelserna eller skatteförvaltningens tillämpning av dessa bestämmelser,

- e) krav på återbetalning eller ersättning med avseende på förluster eller andra skattelättnader eller skattetillgodohavanden i det låntagande bolaget (eller som överfördes till det låntagande bolaget av andra bolag i det låntagande bolagets koncern som var hemmahörande i samma stat som det låntagande bolaget) som det låntagande bolaget använt för att minska den extra bolagsskatt som anges ovan i punkterna a, b och c, när dessa förluster,

skattelättnader och skattetillgodohavanden annars skulle ha kunnat användas på andra sätt eller skjutas upp,

- f) krav på återbetalning av outnyttjad förskotterad bolagsskatt som har betalats av det låntagande bolaget för räntebetalningar till det långivande bolaget vilka har omklassificerats som utdelning,

- g) krav på återbetalning eller ersättning med avseende på förskotterad skatt som har betalats under de omständigheter som nämns ovan i punkt f men som senare dragits av från det låntagande bolagets skyldighet att betala bolagsskatt,

- h) krav på ersättning för kostnader och utgifter som uppstått eftersom sökandena har handlat i överensstämmelse med de nationella bestämmelserna och till följd av skatteförvaltningens tillämpning av dessa,

- i) krav på återbetalning eller ersättning med avseende på förlorad avkastning på lånekapital som investerats som eget kapital (eller som omvandlats till eget kapital) under de omständigheter som nämns ovan i punkt c,

- j) krav på återbetalning eller ersättning med avseende på sådan skattskyldighet som uppkommit för det långivande bolaget i dess hemviststat för den ränta

det ansetts erhålla eller som det tillskrivits från det låntagande bolaget och vilken har betraktats som utdelning enligt de nationella bestämmelser som anges i fråga 1,

skall då ovannämnda krav enligt gemenskapsrätten anses utgöra

— ett krav på återbetalning av belopp som uttagits utan grund vilka uppkommer som en följd av, och samtidigt som, åsidosättandet av de ovannämnda gemenskapsbestämmelserna, eller

— ett krav på ersättning eller skadestånd, eller

— ett krav på betalning av ett belopp som motsvarar en fördel som nekats utan grund?

6) För det fall någon del av fråga 5 besvaras så, att kraven utgör krav på betalning av ett belopp som motsvarar en fördel som nekats utan grund,

a) har då dessa krav uppkommit som en följd av, och som ett komplement till, den rättighet som föreskrivs i de ovannämnda gemenskapsbestämmelserna, eller

- b) måste alla eller något av de villkor för återbetalning som fastställts i dom [av den 5 mars 1996] i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du Pêcheur och Factortame uppfyllas, eller
- c) måste några andra villkor uppfyllas?
- 7) Gör det någon skillnad om de krav som anges i fråga 6 enligt nationell rätt framställs som återbetalningskrav eller om de framställs eller måste framställas som skadeståndskrav?
- 8) Vilka riktlinjer, om några, anser domstolen vara lämpliga att fastställa i de nu aktuella fallen beträffande vilka omständigheter den nationella domstolen skall beakta när det gäller att avgöra huruvida en tillräckligt klar överträdelse föreligger i den mening som avses i domen i de [ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame], särskilt huruvida — mot bakgrund av rättspraxis angående tolkningen av de relevanta gemenskapsbestämmelserna — överträdelsen var ursäktlig?
- 9) Kan det, i princip, föreligga ett direkt orsakssamband (i den mening som avses i domen i de [ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame]) mellan åsidosättande av artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG och de typer av förluster som anges i fråga 5 a–h och som hävdas vara en följd av att

dessa artiklar har åsidosatts? Om så är fallet, vilka riktlinjer, om några, anser domstolen vara lämpliga att fastställa beträffande vilka omständigheter den nationella domstolen skall beakta när det gäller att avgöra huruvida ett sådant direkt orsakssamband föreligger?

- 10) Kan den nationella domstolen, för att fastställa den ersättningsgilla skadan, kontrollera huruvida den skadelidande visat rimlig aktsamhet för att förhindra skadan eller begränsa dess omfattning och särskilt huruvida samtliga tillgängliga rättsmedel har utnyttjats genom vilka det skulle ha kunnat fastställas att det i de nationella bestämmelserna (som en följd av tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal) inte föreskrivs sådana begränsningar som anges i fråga 1? Påverkas svaret på denna fråga av den uppfattning om dubbelbeskattningsavtalens effekter som parterna haft under den aktuella perioden?”

Tolkningsfrågorna

Första och tredje frågorna

- 23 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG, 49 EG eller 56 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som begränsar möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag att göra skattemässiga avdrag för erlagd ränta på lån från ett i en annan medlemsstat hemmahörande direkt eller indirekt moderbolag, medan nämnda i landet hemma-

hörande bolag inte skulle ha omfattats av en sådan begränsning om räntorna hade erlagts på lån från ett i den förstnämnda medlemsstaten hemmahörande moderbolag.

- 24 Denna fråga bör behandlas tillsammans med den tredje frågan som den hänskjutande domstolen har ställt för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan blir ett annat om det kan visas att lånen utgör ett rättsmissbruk eller utgör en del av ett fiktivt upplägg vars syfte är att kringgå lagstiftningen i den medlemsstat där det låntagande bolaget är hemmahörande.
- 25 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar denna sin behörighet (se, bland annat, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 37, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29, och av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 36).

Tillämpliga fria rörligheter

- 26 Domstolen skall när det gäller den hänskjutande domstolens fråga avseende tolkningen av såväl artikel 43 EG om etableringsfrihet och artikel 49 EG om frihet att tillhandahålla tjänster som artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital pröva huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen omfattas av dessa friheter.

- 27 Enligt fast rättspraxis omfattar det materiella tillämpningsområdet för de bestämmelser i EG-fördraget som avser etableringsfriheten nationella bestämmelser som är tillämpliga på den andel som en medborgare i den berörda medlemsstaten innehar i kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, vilken andel ger nämnde medborgare ett bestämt inflytande över detta bolags beslut och möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 22, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 37, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 31).
- 28 Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 33 och 34 i sitt förslag till avgörande är de aktuella nationella bestämmelserna om att räntor som ett i landet hemmahörande bolag (nedan kallat det låntagande bolaget) betalat på ett lån från ett i landet ej hemmahörande bolag (nedan kallat det långivande bolaget) skall omklassificeras till utdelad vinst endast tillämpliga på situationer där det långivande bolaget har ett bestämt inflytande på det låntagande bolaget eller självt kontrolleras av ett bolag med ett sådant inflytande.
- 29 När det för det första gäller den lagstiftning som gällde före 1998 års ändringar tillämpades de relevanta bestämmelserna i ICTA på lån som ett i landet ej hemmahörande bolag beviljar ett i landet hemmahörande dotterbolag vars kapital till 75 procent ägs av förstnämnda bolag, eller när de båda bolagen utgör dotterbolag till ett tredje bolag som äger dem till 75 procent.
- 30 När det för det andra gäller 1998 års ändringar är den aktuella lagstiftningen endast tillämplig när de båda berörda bolagen kontrolleras gemensamt i den meningen att

det ena av dem direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen eller äger del i kapitalet i det berörda bolaget eller när en tredje person direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen eller äger del i kapitalet i de båda andra berörda bolagen.

- 31 Som Europeiska gemenskapernas kommission har påpekat rör en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, vars syfte är att motverka att i landet hemmahörande bolag underkapitaliseras (thin capitalisation) av i landet ej hemmahörande närstående bolag, endast situationer där sistnämnda bolag utövar en sådan kontroll över andra bolag i koncernen som innebär att det kan påverka besluten om hur dessa andra bolag skall finansieras, inte minst frågan huruvida nämnda bolag skall finansieras med lån eller eget kapital.
- 32 Av beslutet om hänskjutande framgår även att de mål som valts ut som pilotmål i den tvist som den hänskjutande domstolen har att avgöra avser i Förenade kungariket hemmahörande dotterbolag som till minst 75 procent ägs direkt eller indirekt av ett i landet ej hemmahörande moderbolag eller av ett annat i landet ej hemmahörande bolag som även det ägs direkt eller indirekt till minst 75 procent av nämnda moderbolag.
- 33 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, vilken endast avser koncerninterna förhållanden, har ett avgörande inflytande på etableringsfriheten och skall därför prövas mot bakgrund av artikel 43 EG (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 32, och dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 118).

- 34 Om man i likhet med sökandena i målen vid den nationella domstolen antar att denna lagstiftning verkar inskränkande på friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital, är en sådan verkan en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och den skulle under inga omständigheter kunna motivera att nämnda lagstiftning prövades självständigt med beaktande av artiklarna 49 EG och 56 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 oktober 2004 i mål C-36/02, Omega, REG 2004, s. I-9609, punkt 27, domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 33, och dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz, REG 2006, s. I-9521, punkterna 48 och 49).
- 35 De frågor som ställts skall följaktligen besvaras uteslutande mot bakgrund av artikel 43 EG.

Huruvida det föreligger en inskränkning i etableringsfriheten

- 36 Den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 43 EG, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG 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, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, samt domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 30, samt Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41).

37 Det skall när det gäller bolag påpekas att sätet för dem i den mening som avses i artikel 48 EG, liksom nationaliteten för fysiska personer, används för att fastställa under vilken stats rättsordning bolagen lyder. Om det godtogs att den stat där bolaget hör hemma fritt kan tillämpa särbehandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle artikel 43 EG bli innehållslös (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275, samt domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 37). Syftet med etableringsfriheten är därmed att säkerställa en nationell behandling i värdmedlemsstaten genom att all diskriminering som baserar sig på var bolagen har sitt säte förbjuds (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 14, och Saint-Gobain ZN, punkt 35).

38 I förevarande fall föreskrivs i de nationella bestämmelserna om underkapitalisering att den ränta som ett bolag betalar till ett annat bolag i samma koncern på ett lån som det senare bolaget beviljat under vissa omständigheter skall anses utgöra utdelad vinst, vilket medför att det låntagande bolaget mister sin rätt att dra av erlagd ränta från sin skattepliktiga vinst.

39 Av handlingarna i målet framgår att det förhållandet att ränta som erlagts till ett närstående bolag klassificeras som utdelad vinst kan leda till en ökad skattebörda för det låntagande bolaget inte bara av den anledningen att den skattepliktiga vinsten inte får minskas med den erlagda räntan, utan också på grund av att detta bolag — genom att nämnda ränta klassificeras som utdelad vinst — kan bli skyldigt att erlägga bolagsskatt i förskott vid tidpunkten för denna transaktion.

- 40 Domstolen konstaterar att de nationella bestämmelserna om underkapitalisering medför att i landet hemmahörande låntagande bolag behandlas olika beroende på om det långgivande närstående bolaget är hemmahörande i Förenade kungariket eller ej.
- 41 När det för det första gäller den nationella lagstiftning som var i kraft till och med år 1995 stämmer det att den ränta som ett i landet hemmahörande bolag betalade i princip klassificerades som utdelad vinst till den del den översteg det belopp som ansågs utgöra rimlig ekonomisk avkastning på det aktuella lånet, oavsett om det långgivande bolaget var hemmahörande i landet eller ej. När ett i landet hemmahörande bolag betalade ränta till ett närstående i landet ej hemmahörande bolag i fall som inte omfattades av ett dubbelbeskattningsavtal som uteslöt tillämpning av nationell lagstiftning, behandlades dock denna ränta alltid som utdelad vinst, även om den motsvarade en rimlig ekonomisk avkastning på nämnda lån.
- 42 När det för det andra gäller den nationella lagstiftning som var tillämplig mellan åren 1995 och 1998 tillämpades inte bestämmelsen om att den ränta som ett bolag betalade till ett annat bolag i samma koncern var att jämställa med utdelad vinst till den del räntan översteg vad som skulle ha avtalats om inga särskilda förbindelser hade förelegat mellan den som betalade räntan och den som uppbar densamma eller mellan dessa två och en tredje person, när såväl det låntagande som det långgivande bolaget var skattskyldiga i Förenade kungariket.
- 43 Likaså gällde enligt den lagstiftning som var tillämplig mellan åren 1998 och 2004 att den ränta som betalades mellan bolag inom samma koncern omfattades av bestämmelser om internprissättning när räntan var hänförlig till en transaktion som

hade avtalats på andra villkor än dem som skulle ha gällt om dessa bolag inte hade tillhört samma koncern och om de villkor som avtalats för denna transaktion hade medfört en potentiell fördel i förhållande till skattelagstiftningen i Förenade kungariket för en av de berörda parterna. Av denna lagstiftning följer att en sådan fördel inte ansågs föreligga om vissa villkor var uppfyllda, däribland att även den andra parten i transaktionen var skattskyldig i Förenade kungariket.

- 44 I den mån ett bolag är skattskyldigt i Förenade kungariket om det är hemmahörande i denna medlemsstat eller bedriver ekonomisk verksamhet där via en filial eller ett kontor innebar de bestämmelser som var tillämpliga mellan åren 1995 och 2004 restriktioner huvudsakligen för lån som beviljats av i landet ej hemmahörande moderbolag.
- 45 Av detta följer att den skattemässiga situationen för ett i landet hemmahörande bolag som betalade räntor på ett lån från ett i landet ej hemmahörande närstående bolag även före år 1995 och åtminstone mellan åren 1995 och 2004 var mindre förmånlig än situationen för ett i landet hemmahörande låntagande bolag som beviljats ett lån av ett i landet hemmahörande närstående bolag.
- 46 När det gäller frågan huruvida denna särbehandling är förenlig med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet har den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering i första hand anfört att dessa bestämmelser inte är tillämpliga på en nationell lagstiftning vars enda syfte är att utöva beskattningsbehörigheten sådan den fördelats enligt internationellt vedertagna principer i de dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket slutit.

- 47 Nämnda regeringar har i detta avseende hänvisat till den princip enligt vilken staterna kan fördela vinsterna i de bolag som ingår i samma koncern med stöd av "armslängdsprincipen" eller "principen om marknadsmässiga villkor", vilken bland annat anges i artikel 9 i den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har utarbetat. Den tyska regeringen har tillagt att enligt denna bestämmelse får den stat där det långivande bolaget är hemmahörande beskatta uppburna räntor om den aktuella transaktionen har skett på marknadsmässiga villkor, medan denna befogenhet i det motsatta fallet tillkommer den stat där det låntagande bolaget är hemmahörande.
- 48 Förenade kungarikets regering har när det gäller genomförandet av denna princip preciserat att merparten av de dubbelbeskattningsavtal som denna medlemsstat har slutit innehåller en bestämmelse som ger respektive behöriga myndigheter befogenhet att medge en kompenserande justering genom vilken varje ökning av den skattepliktiga vinsten i det låntagande bolagets stat motsvaras av en lika stor minskning av den skattepliktiga vinsten i den stat där det långivande bolaget är hemmahörande.
- 49 Domstolen erinrar i detta avseende om att medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande har behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som deras beskattningsbefogenheter skall fördelas mellan dem, särskilt när det gäller att avskaffa dubbelbeskattning (dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 44, och av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres, REG 2006, s. I-10967, punkterna 22 och 23). Det ankommer i detta sammanhang på medlemsstaterna att vidta de åtgärder som krävs för att undvika dubbelbeskattning, bland annat genom en tillämpning av de fördelningskriterier som iakttas i internationell skattepraxis, däri inbegripet OECD:s modellavtal (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovan nämnda målen Gilly, punkt 31, N, punkt 45, och Kerckhaert och Morres, punkt 23).

- 50 De nationella bestämmelser som är i fråga i målen vid den nationella domstolen grundar sig dock inte bara på fördelningen av befogenheter mellan Förenade kungariket och de länder med vilka det slutit dubbelbeskattningsavtal.
- 51 Om det nämligen i nämnda nationella bestämmelser före 1995 års ändringar föreskrevs att de räntor som ett i landet hemmahörande bolag erlagt på ett lån som beviljats av ett i landet ej hemmahörande närstående bolag skulle klassificeras som utdelad vinst om inte annat följde av en motsatt bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal, vore dessa bestämmelser således ett uttryck för ett ensidigt val som lagstiftaren i Förenade kungariket gjort. Detsamma gällde — före 1998 års lagändringar — i fråga om ränta som erlagts i ett sådant sammanhang när den översteg vad som skulle ha betalats med tillämpning av marknadsmässiga villkor och — efter 1998 års lagändringar — i fråga om transaktioner mellan två gemensamt kontrollerade bolag, om villkoren för transaktionerna avvek från dem som skulle ha avtalats om bolagen inte hade varit gemensamt kontrollerade, bland annat när dessa villkor medförde en potentiell skattefördel i förhållande till gällande skattelagstiftning i Förenade kungariket för en av parterna i transaktionen.
- 52 Ändamålet med dessa bestämmelser var inte att undvika dubbelbeskattning av vinst som genererats i Förenade kungariket. De gav snarare uttryck för denna medlemsstats val att organisera sitt skattesystem så, att sådan vinst inte skulle kunna undgå beskattning i nämnda stat genom att i landet ej hemmahörande närstående bolag underkapitaliserade i landet hemmahörande dotterbolag. Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 55 och 56 i sitt förslag till avgörande kan bedömningen att bestämmelserna om att viss ränta som erlagts till i landet ej hemmahörande bolag skall klassificeras som utdelad vinst är ensidiga inte påverkas vare sig av att nämnda medlemsstat vid genomförandet av en sådan klassificering har hämtat inspiration

från internationellt vedertagna principer eller av att nämnda stat har försökt att beträffande i vissa andra medlemsstater hemmahörande långgivande bolag kombinera tillämpningen av sin nationella lagstiftning med dubbelbeskattningsavtal innehållande bestämmelser med syftet att undvika eller lindra den dubbelbeskattning som en sådan klassificering kan föranleda.

53 Även om tillämpningen av de bestämmelser som är i fråga i målen vid den nationella domstolen i vissa fall endast innebär ett genomförande av de kriterier som fastställs i dubbelbeskattningsavtal, gäller likväl att medlemsstaterna vid utövandet av den sålunda fördelade beskattningsbehörigheten är skyldiga att iaktta gemenskapsreglerna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkterna 58 och 59, och dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 94) och, mera specifikt, den etableringsfrihet som säkerställs i artikel 43 EG.

54 Vad slutligen gäller det faktum att en uppjustering av skattepliktig vinst till följd av en omklassificering av räntan kan kompenseras med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal genom att den vinst som är skattepliktig i den stat där det långgivande bolaget är hemmahörande minskas i motsvarande mån gör domstolen följande bedömning. Eftersom de beskattningsregler som följer av ett dubbelbeskattningsavtal utgör en del av den rättsliga ram som är tillämplig i målen vid den nationella domstolen och eftersom de har beskrivits som sådana av den hänskjutande domstolen, måste domstolen beakta dem när den ger en tolkning av gemenskapsrätten som är användbar för den nationella domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 21, och av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich, REG 2006, s. I-923, punkterna 51–55, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71, samt dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 45).

- 55 För det fall att ränta som ett i landet hemmahörande bolag betalar till ett i landet ej hemmahörande närstående bolag klassificeras som utdelad vinst med stöd av gällande lagstiftning i Förenade kungariket, ger dock handlingarna i målet ingen ledning när det gäller huruvida en kombinerad tillämpning av denna nationella lagstiftning och tillämpliga bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal innebär någon möjlighet att generellt neutralisera den ökade skattebördan som justeringen av det låntagande bolagets skattepliktiga vinst medför. Sökandena i målen vid den nationella domstolen delar i detta avseende inte den uppfattning som företräds av Förenade kungarikets regering och som innebär att den skattenackdel som en bolagskoncern får utstå på grund av att nationella bestämmelser om underkapitalisering tillämpas alltid har kompensrats av en motsvarande fördel med stöd av de dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket har slutit med andra medlemsstater samt med tillämpning av konvention 90/436/EEG av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s. 10).
- 56 Inte ens om det antas att en skattefördel som beviljats i den stat där det långivande bolaget är hemmahörande skulle kunna neutralisera den skattebördan som det låntagande bolaget åsamkas genom tillämpningen av lagstiftningen i den stat där det är hemmahörande går det att av handlingarna i målet utläsa att uppjusteringar av det låntagande bolagets skattepliktiga vinst, som föranleds av en omklassificering av räntor som betalats till ett närstående i landet ej hemmahörande bolag, skulle kunna neutraliseras genom att en skattefördel beviljas sistnämnda bolag i den stat där det är hemmahörande, med stöd av en kombinerad tillämpning av gällande lagstiftning i Förenade kungariket och dubbelbeskattningsavtal som denna medlemsstat slutit.
- 57 För det andra har Förenade kungarikets regering gjort gällande att den särbehandling som tillämpas enligt den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen inte utgör något direkt och säkert hinder för utövandet av etableringsfriheten, eftersom den varken har till syfte eller verkan att göra det mindre attraktivt för bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater att utöva sin etableringsfrihet i Förenade kungariket.

- 58 Enligt nämnda regering och den tyska regeringen medför inte gällande lagstiftning i Förenade kungariket någon diskriminering, utan endast en åtskillnad mellan icke jämförbara situationer. Nämnda regeringar har nämligen preciserat att det endast är i gränsöverskridande sammanhang som en bolagskoncern genom att finansiera ett dotterbolag hemmahörande i Förenade kungariket med lånade i stället för egna medel kan flytta vinster till en annan medlemsstat där dessa beskattas efter en lägre skattesats, varigenom de vinster som genererats i ett i landet hemmahörande dotterbolag undgår beskattning i Förenade kungariket. Vidare är det bara utländska moderbolag som kan välja att etablera sig i den stat där räntor beskattas efter en synnerligen låg skattesats eller inte beskattas alls.
- 59 Domstolen påpekar i detta avseende för det första att den särbehandling som enligt en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen gäller för dotterbolag till i landet ej hemmahörande moderbolag i förhållande till i landet hemmahörande moderbolags dotterbolag kan inskränka etableringsfriheten trots att en gränsöverskridande bolagskoncerns ställning, ur skattesynpunkt, inte är jämförbar med den ställning som innehas av en koncern vars samtliga bolag är hemmahörande inom en och samma medlemsstat.
- 60 Det är riktigt att det normalt inte föreligger någon risk för att finansieringen av ett dotterbolag inom en koncern utformas i syfte att flytta vinster till en stat där dessa beskattas lägre, såvida samtliga berörda bolag, i en och samma medlemsstat, beskattas efter samma skattesats. Detta utesluter dock inte att bestämmelser som en medlemsstat antagit med det specifika syftet att reglera situationen för gränsöverskridande koncerner i vissa fall kan utgöra en inskränkning i de berörda bolagens etableringsfrihet.
- 61 För det andra gäller att en särbehandling av i landet hemmahörande dotterbolag som baserar sig på var deras moderbolag har sitt säte utgör en inskränkning i

etableringsfriheten, eftersom den leder till att det blir mindre attraktivt för bolag hemmahörande i andra medlemsstater att utöva denna frihet, och dessa kan därmed komma att avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat där en sådan bestämmelse föreskrivs (se domen i det ovannämnda målet Lankhorst-Hohorst, punkt 32).

- 62 I motsats till vad Förenade kungarikets regering har hävdad är det för att en sådan lagstiftning skall anses utgöra en inskränkning i etableringsfriheten tillräckligt att den kan medföra att utövandet av denna frihet i en medlemsstat inskränks för i andra medlemsstater hemmahörande bolag. Det behöver därvid inte visas att den aktuella lagstiftningen faktiskt har avhållit vissa av nämnda bolag från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag i den förstnämnda medlemsstaten.
- 63 Följaktligen utgör den särbehandling som enligt de i målen vid den nationella domstolen aktuella nationella underkapitaliseringsbestämmelserna tillämpas för i landet hemmahörande låntagande bolag på grundval av var det närstående långivande bolaget har sitt säte en inskränkning i etableringsfriheten.

Skäl för inskränknigen i etableringsfriheten

- 64 En sådan inskränkning i etableringsfriheten som den nu aktuella är bara tillåten om den motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall

dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 35, och Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47).

- 65 Förenade kungarikets regering har med stöd av den tyska regeringen gjort gällande att de nationella bestämmelser som är i fråga i målen vid den nationella domstolen motiveras både av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och att motverka skatteflykt. Enligt Förenade kungarikets regering rör det sig i själva verket om två aspekter av samma ändamål, nämligen att se till att det finns ett neutralt och sammanhängande skattesystem.

— Behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang

- 66 Vad för det första gäller behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang har Förenade kungarikets regering anfört följande. Enligt den nationella lagstiftningen skall "förtäckt" utdelning bara beskattas en gång och då i vederbörligt beskattningsområde. Genom de dubbelbeskattningsavtal som slutits säkerställs därmed att en eventuell uppjustering av den skattepliktiga vinsten i Förenade kungariket kompenseras av en motsvarande minskning av långivarens skattepliktiga vinst i den stat där denne är hemmahörande. I det mål som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Lankhorst-Hohorst fanns däremot inte någon motsvarande bestämmelse i det dubbelbeskattningsavtal som Förbundsrepubliken Tyskland hade slutit med Konungariket Nederländerna.
- 67 Den tyska regeringen har tillagt att när både det låntagande och det långivande bolaget är hemmahörande i en och samma medlemsstat kompenseras alltid den

skattefördel som föränleds av en räntebetalning, det vill säga det avdrag för räntan som det låntagande bolaget får göra från sin skattepliktiga vinst, av en skattenackdel i form av att det långivande bolaget beskattas för den ränta det uppbär. Det förhållandet att en sådan kompensation inte säkerställs när det långivande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat föränleder medlemsstaterna att fördela sina beskattningsbefogenheter med utgångspunkt i om den aktuella transaktionen ingicks på marknadsmässiga villkor eller ej.

68 Domstolen erinrar i detta avseende om att den i punkt 28 respektive punkt 21 i dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), godtog att behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att ett argument baserat på en sådan motivering skall kunna vinna framgång måste det emellertid visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustafsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42, samt dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 40).

69 Som påpekats i punkterna 55 och 56 i förevarande dom har de regeringar som yttrat sig inte genom sitt antagande att en skattefördel som beviljas i den stat där det långivande bolaget är hemmahörande kan neutralisera den skatt som det låntagande bolaget påförs med stöd av lagstiftningen i den stat där det är hemmahörande visat att alla uppjusteringar av den skattepliktiga vinsten för det låntagande bolaget som föränleds av att de räntor som betalats till ett närstående i landet ej hemmahörande bolag omklassificeras kan neutraliseras med en kombinerad tillämpning av gällande lagstiftning i Förenade kungariket och dubbelbeskattningsavtal som denna medlemsstat slutit genom att sistnämnda bolag beviljas en skattefördel i den stat där det är hemmahörande.

70 Under dessa förhållanden kan den inskränkning i etableringsfriheten som de nu aktuella nationella bestämmelserna utgör inte motiveras med behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang.

— Skäl som avser motverkande av missbruk

71 När det för det andra gäller de överväganden som avser motverkandet av skatteflykt har Förenade kungarikets regering betonat att i motsats till vad som gällde enligt den lagstiftning som var i fråga i det mål som gav upphov till den ovannämnda domen Lankhorst-Hohorst avser de nationella bestämmelserna om underkapitalisering en särskild form av skatteflykt som består i att fiktiva upplägg iscensätts för att kringgå skattelagstiftningen i den stat där det låntagande bolaget är hemmahörande. Gällande bestämmelser i Förenade kungariket går inte längre än vad som krävs för att uppnå detta ändamål i den meningen att de grundar sig på den internationellt vedertagna armslängdsprincipen, att de innebär att endast den del av räntan som överstiger vad som skulle ha betalats i en transaktion som skett på marknadsmässiga villkor anses utgöra utdelning och att de tillämpas flexibelt, särskilt genom att det i dessa föreskrivs ett förhandsförfarande för prövningen.

72 Domstolen erinrar om sin fasta rättspraxis enligt vilken en nationell bestämmelse som inskränker etableringsfriheten kan vara motiverad när den specifikt avser fiktiva upplägg som iscensätts för att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 26, och domarna i de ovannämnda målen Lankhorst-Hohorst, punkt 37, Marks & Spencer, punkt 57, samt Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 51).

- 73 Endast den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag beviljas ett lån av ett i en annan medlemsstat hemmahörande närstående bolag kan inte grunda en allmän presumtion om missbruk och motivera en bestämmelse som medför att utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget förhindras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 62, och dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 27, samt domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 50).
- 74 För att en inskränkning i etableringsfriheten kall kunna motiveras av behovet att motverka missbruk måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 55).
- 75 I likhet med det handlande som avses i punkt 49 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer — vilket består i att överföringen av förluster inom koncernen organiseras på ett sådant sätt att dessa överförs till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst — kan det slags beteende som beskrivs i föregående punkt hindra medlemsstaterna från att utöva sina beskattningsbefogenheter på verksamhet som bedrivs inom deras territorier och därmed äventyra den välavvägda fördelningen av beskattningsbefogenheterna mellan medlemsstaterna (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 56).

- 76 Som Förenade kungarikets regering har hävdat avser en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen utnyttjandet av underkapitalisering inom en bolagskoncern i syfte att minska skatten på de vinster som genererats i ett av dess dotterbolag via en finansiering av detsamma med lån i stället för med egna medel, varmed nämnda dotterbolag kan föra över vinst till ett moderbolag i form av räntor som är avdragsgilla vid beräkningen av den beskattningsbara vinsten, i stället för i form av icke avdragsgill utdelning. Om moderbolaget är hemmahörande i en stat där skattesatsen är lägre än den skattesats som tillämpas i den stat i vilken dotterbolaget är hemmahörande, kan således skattebördan flyttas till en stat med lägre beskattning.
- 77 En sådan lagstiftning kan genom bestämmelser om att nämnda räntor skall klassificeras som utdelad vinst förhindra att bolag vidtar handlingar som har som enda syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. Härav följer att en sådan lagstiftning är ägnad att uppnå det ändamål för vilket den införts.
- 78 Det skall också prövas huruvida nämnda lagstiftning inte går utöver vad som krävs för att uppnå detta ändamål.
- 79 Som domstolen slog fast i punkt 37 i sin dom i det ovannämnda målet Lankhorst-Hohorst kan en medlemsstats lagstiftning, vars specifika ändamål inte är att motverka att fiktiva upplägg med syftet att kringgå denna lagstiftning får en skattefördel, utan avser i stället allmänt varje situation där moderbolaget, oberoende av skälet därtill, har sitt säte i en annan medlemsstat.

- 80 En medlemsstats lagstiftning kan däremot vara motiverad av skäl som avser motverkandet av missbruk när det i denna föreskrivs att räntebetalningar från ett i landet hemmahörande dotterbolag till ett i landet ej hemmahörande moderbolag skall klassificeras som utdelad vinst bara om och i den mån som betalningarna överstiger vad bolagen skulle ha avtalat på marknadsmässiga villkor, det vill säga på de affärsmässiga villkor som sådana bolag skulle ha godtagit om de inte hade ingått i samma koncern.
- 81 Den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag beviljas ett lån från ett i landet ej hemmahörande bolag på villkor som inte motsvarar marknadsmässiga villkor utgör nämligen, för den medlemsstat där det låntagande bolaget är hemmahörande, en objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående parter för att avgöra om den aktuella transaktionen helt eller delvis utgör ett fiktivt upplägg vars huvudsakliga syfte är att kringgå denna medlemsstats skattelagstiftning. Det gäller i detta avseende att utrona huruvida lånet i avsaknad av särskilda förbindelser mellan berörda bolag inte skulle ha beviljats eller om det skulle ha lämnats till ett annat belopp eller till en annan räntesats.
- 82 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 67 i sitt förslag till avgörande skall en nationell lagstiftning som, för bestämningen av om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål, baseras på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter anses hålla sig inom gränserna för vad som krävs för att förhindra missbruk. Detta förutsätter dock för det första att den skattskyldige i alla de fall där ett sådant fiktivt upplägg inte kan uteslutas bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg.

- 83 För att en sådan lagstiftning skall vara förenlig med proportionalitetsprincipen krävs för det andra att om verifieringen av sådana omständigheter utmynnar i slutsatsen att den aktuella transaktionen utgör ett fiktivt upplägg som inte betingas av några verkliga affärsmässiga skäl, måste omklassificeringen av räntebetalningarna till utdelade medel begränsas till den del av dessa räntor som överstiger vad som skulle ha avtalats om det inte förelegat några särskilda förbindelser mellan parterna eller mellan dem och en tredje part.
- 84 Av handlingarna i målet framgår i förevarande fall att det i gällande lagstiftning i Förenade kungariket fram till 1995 års ändringar föreskrevs att ränta som ett i landet hemmahörande dotterbolag betalade på lån från ett i landet ej hemmahörande moderbolag i sin helhet klassificerades som utdelad vinst utan någon bedömning av om lånet var förenligt med ett relevant kriterium avseende till exempel marknadsmässiga villkor, och utan möjlighet för nämnda dotterbolag att förebbringa några uppgifter rörande de verkliga affärsmässiga skälen bakom lånet.
- 85 Det framgår emellertid också av handlingarna i målet att denna lagstiftning inte var tillämplig när ett dubbelbeskattningsavtal hade företräde och säkerställde att de aktuella räntorna var skattemässigt avdragsgilla så länge räntesatsen inte översteg vad som skulle ha avtalats i en situation där marknadsmässiga villkor . Enligt ett sådant dubbelbeskattningsavtal klassificerades endast den del av räntan som översteg vad som skulle ha betalats på marknadsmässiga villkor som utdelad vinst.
- 86 Om en sådan skatteordning som den som i de av Förenade kungariket slutna dubbelbeskattningsavtalen anges för de situationer som omfattas av densamma i förstone tycks bygga på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter, vilka möjliggör identifieringen av eventuella fiktiva upplägg som uteslutande

betingas av skattemässiga hänsyn, har den hänskjutande domstolen att i fall där det visar sig att sökandena i målen vid den nationella domstolen utnyttjar en sådan lagstiftning avgöra huruvida denna bereder dem tillfälle att förebringa uppgifter om eventuella affärsmässiga skäl som, när deras transaktioner inte uppfyller de krav som uppställs i dubbelbeskattningsavtalet för bedömningen av om de överensstämmer med kravet på marknadsmässiga villkor, har legat till grund för dessa transaktioner, utan att sökandena därvid får utsättas för onödigt administrativ omgång.

87 Detsamma gäller för de nationella bestämmelser som trädde i kraft efter lagändringarna år 1995 och år 1998. Det är ostridigt att den omklassificering till utdelad vinst som följer av dessa bestämmelser endast rör en del av den ränta som överstiger vad som skulle ha betalats under de villkor som gäller i en situation där marknadsmässiga villkor. Även om de kriterier som fastställs i nämnda bestämmelser vid en första anblick synes förutsätta en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter för fastställelsen av huruvida det föreligger ett fiktivt upplägg för uteslutande skattemässiga ändamål, är det ändock den hänskjutande domstolen som har att avgöra om dessa bestämmelser ger den skattskyldige en möjlighet att i fall där transaktionen inte uppfyller kriteriet avseende marknadsmässiga villkor, på de villkor som angetts i föregående punkt, i förekommande fall förebringa uppgifter om de affärsmässiga skälen för transaktionen.

88 I motsats till vad kommissionen har hävdad kan en medlemsstat som, efter att ha fastställt att det föreligger ett fiktivt upplägg som uteslutande har som syfte att kringgå skattelagstiftningen, väljer att som utdelad vinst klassificera hela eller delar av den ränta som ett i landet hemmahörande bolag har betalat till ett i landet ej hemmahörande bolag som tillhör samma bolagskoncern inte i detta sammanhang anses ha en skyldighet att tillse att sistnämnda bolags hemviststat vidtar de åtgärder som krävs för att den betalning som klassificerats som utdelning inte beskattas som sådan inom nämnda koncern vare sig i förstnämnda bolags hemviststat eller i den stat där sistnämnda bolag är hemmahörande.

- 89 I den mån som den medlemsstat i vilken det förstnämnda bolaget är hemmahörande i ett dylikt fall har stöd i lag för att behandla nämnda bolags räntebetalningar som utdelad vinst är denna stat nämligen inte i princip skyldig att tillse att den vinst som delats ut till ett i landet ej hemmahörande aktieägende bolag undgår kedjebeskattnings (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkterna 59 och 60).
- 90 Endast när en medlemsstat väljer att utöva sina beskattningsbefogenheter med avseende på både den vinst som det i landet hemmahörande dotterbolaget upparbetat i den medlemsstaten och den inkomst som det i landet ej hemmahörande mottagande bolaget uppbär från detta dotterbolag måste nämnda medlemsstat, för att säkerställa att det mottagande bolaget inte utsätts för en inskränkning i etableringsfriheten som i princip är otillåten enligt artikel 43 EG, säkerställa att ett i landet ej hemmahörande mottagande bolag behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt varpå ett i landet hemmahörande mottagande bolag behandlas när det gäller den mekanism som föreskrivs i medlemsstatens nationella lagstiftning för undvikande eller lindring av kedjebeskattnings (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 70, och *Denkavit Internationaal och Denkavit France*, punkt 37).
- 91 Det skall för övrigt påpekas att i likhet med vad som angetts i punkt 49 i förevarande dom har medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som deras beskattningsbefogenheter skall fördelas mellan dem, särskilt när det gäller avskaffandet av dubbelbeskattnings.
- 92 Den första och den tredje frågan skall således besvaras enligt följande. Artikel 43 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som begränsar möjligheten för ett i

landet hemmahörande bolag att skattemässigt göra avdrag för räntor på lån som beviljats av ett direkt eller indirekt moderbolag hemmahörande i en annan medlemsstat eller av ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som kontrolleras av ett sådant moderbolag, medan någon sådan begränsning inte gäller för ett i landet hemmahörande bolag som har lånat medel från ett annat i landet hemmahörande bolag. Detta gäller dock inte om det för det första förhåller sig så att nämnda lagstiftning bygger på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter vilka möjliggör identifieringen av eventuella fiktiva upplägg som uteslutande betingas av skattemässiga hänsyn, samtidigt som den skattskyldige enligt lagstiftningen bereds tillfälle att i förekommande fall, utan att därvid utsättas för onödig administrativ omgång, redogöra för de affärsrättsliga skälen för den aktuella transaktionen och att dessa räntor — i fall där det fastställs att ett sådant upplägg föreligger — enligt nämnda lagstiftning klassificeras som utdelad vinst bara till den del de överstiger vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden.

Den andra frågan

- 93 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan skulle bli ett annat om de lånade medlen inte hade tillhandahållits ett i landet hemmahörande bolag av ett i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag, utan av

— ett annat bolag som tillhör samma koncern och som i likhet med koncernens moderbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat,

- ett annat bolag som tillhör samma koncern och som är hemmahörande i en annan medlemsstat medan de gemensamma närstående bolagen till det låntagande och det långivande bolaget är hemmahörande i tredjeland, eller

- ett annat bolag som tillhör samma koncern och som är hemmahörande i en annan medlemsstat men som tillhandahåller lånet via en filial som är belägen i tredjeland medan de gemensamma närstående bolagen till det låntagande och det långivande bolaget är hemmahörande i tredjeland, eller

- ett annat bolag som tillhör samma koncern och som i likhet med de gemensamma närstående bolagen till det låntagande och det långivande bolaget är hemmahörande i tredjeland.

94 Domstolen erinrar i detta avseende, i likhet med vad som angetts i punkt 61 i förevarande dom, för det första om att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, som när det gäller klassificeringen som utdelad vinst av räntebetalningar från ett i landet hemmahörande dotterbolag till ett i landet ej hemmahörande moderbolag innebär att i landet hemmahörande dotterbolag behandlas olika beroende på var deras moderbolag har sitt säte, inskränker etableringsfriheten när den medför att det blir mindre attraktivt för i andra medlemsstater hemmahörande bolag att utöva sin etableringsfrihet, varför dessa kan komma att avstå från att bilda eller bibehålla ett dotterbolag i den medlemsstat som förordnat om denna åtgärd.

95 Härav följer att en sådan lagstiftning utgör en inskränkning i etableringsfriheten som i princip är otillåten enligt artikel 43 EG, både i det fallet att det i landet

hemmahörande låntagande bolaget beviljas ett lån från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som direkt eller indirekt äger en andel i det låntagande bolagets kapital, vilken ger det långivande bolaget bestämmande inflytande över de beslut som fattas i förstnämnda bolag samt rätt att styra dess verksamhet, som i det fall då det låntagande bolaget beviljas ett lån från ett annat i landet ej hemmahörande bolag som, oberoende av var det är hemmahörande, självt kontrolleras av ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag och som direkt eller indirekt äger en sådan andel av kapitalet i det låntagande bolaget.

96 Svaret på den första tolkningsfrågan är därför även tillämpligt på det fall som nämnts i första strecksatsen i den andra tolkningsfrågan.

97 När det gäller de fall som beskrivits i den andra, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan erinrar domstolen, i likhet med vad som angetts i punkt 36 i förevarande dom, om att artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG innebär en rätt för bolag som bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att utöva sin verksamhet i en annan medlemsstat via ett dotterbolag, en filial eller ett kontor.

98 Artikel 43 EG omfattar således inte tillämpningen av en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen på en situation där ett i

landet hemmahörande bolag beviljas ett lån från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som självt inte äger någon kontrollpost i det låntagande bolaget och när dessa två bolag kontrolleras direkt eller indirekt av ett gemensamt närstående bolag som är hemmahörande i tredjeland.

- 99 När den medlemsstat som har antagit denna lagstiftning i en sådan situation klassificerar det låntagande bolagets räntebetalningar som utdelade medel inverkar nämligen inte denna åtgärd på det långivande bolagets etableringsfrihet, utan endast på etableringsfriheten för det närstående bolag som kontrollerar de två andra berörda bolagen och som därmed kan påverka valet av finansieringsform för dessa bolag. Såvitt nämnda närstående bolag inte är hemmahörande i en medlemsstat på sätt som avses i artikel 48 EG är dock inte artikel 43 EG tillämplig.
- 100 Av samma skäl omfattar artikel 43 EG inte heller tillämpningen av denna lagstiftning på en situation där såväl det långivande som det gemensamt ägda närstående bolaget är hemmahörande i tredjeland eller den situation där det långivande bolaget, vilket är hemmahörande i en annan medlemsstat och inte självt kontrollerar det låntagande bolaget, beviljar lånet via en filial belägen i tredjeland och även det gemensamma närstående bolaget är hemmahörande i tredjeland.
- 101 När det gäller de övriga bestämmelser i fördraget som sökandena i målen vid den nationella domstolen har åberopat understryker domstolen, i enlighet med vad som angetts i punkterna 33 och 34 i förevarande dom, att en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, vilken endast avser förhållanden

inom en bolagskoncern, har en avgörande inverkan på etableringsfriheten. Om det antas att en sådan lagstiftning skulle ha en inskränkande inverkan på friheten att tillhandahålla tjänster och på den fria rörligheten för kapital vore denna inverkan i så fall ett oundvikligt resultat av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och skulle inte motivera en prövning av denna lagstiftning med hänsyn till artiklarna 49 EG och 56 EG.

- 102 Den andra frågan skall således besvaras så, att en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som avses i den första frågan omfattas inte av artikel 43 EG när den är tillämplig på en situation där ett i landet hemmahörande bolag beviljas ett lån från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat eller i tredjeland och som inte självt kontrollerar det låntagande bolaget samtidigt som dessa två bolag direkt eller indirekt kontrolleras av ett gemensamt närstående bolag hemmahörande i tredjeland.

Den fjärde frågan

- 103 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida det, när en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen utgör en sådan restriktion av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredjeland som avses i artikel 56 EG, går att anse att denna restriktion var i kraft den 31 december 1993 när det gäller tillämpningen av artikel 57.1 EG.
- 104 Det skall genast konstateras att en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen skall prövas mot artikel 43 EG och inte mot artikel 56 EG, något som också framgår av punkterna 33, 34 och 101 ovan i förevarande dom.

105 Det saknas följaktligen anledning att besvara den fjärde frågan.

Den femte till och med den tionde frågan

106 Den hänskjutande domstolen har ställt sin femte till och med sin tionde tolkningsfråga, vilka här skall prövas tillsammans, för att — i händelse av att de nationella bestämmelser som avses i föregående frågor anses vara oförenliga med gemenskapsrätten — få klarhet i huruvida den talan som sökandena i målen vid den nationella domstolen väckt i syfte att avhjälpa en sådan oförenlighet skall klassificeras som en talan om återbetalning av felaktigt uppburna belopp eller felaktigt nekade fördelar, eller tvärtom som en skadeståndstalan. För det senare fallet önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det räcker att uppfylla villkoren i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, och om det i detta avseende fordras att hänsyn tas till den form som i nationell lagstiftning föreskrivs för väckande av sådan talan.

107 När det gäller de villkor på vilka en medlemsstat är skyldig att ersätta en skada som enskilda lidit på grund av ett åsidosättande av gemenskapsrätten önskar den hänskjutande domstolen att domstolen skall ge anvisningar avseende kravet på en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten, och i fråga om kravet på kausalitet mellan överträdelsen av den skyldighet som åligger medlemsstaten och den skada som de skadelidande lidit.

- 108 Den hänskjutande domstolen önskar slutligen få klarhet i om det vid fastställelsen av de förluster som skall täckas eller ersättas måste beaktas huruvida de skadelidande har gjort nödvändiga ansträngningar för att undvika skadan genom att bland annat väcka talan vid domstol.
- 109 Det skall i detta sammanhang påpekas att det inte är domstolen som har att rättsligt klassificera de ansökningar som sökandena har ingett till den nationella domstolen. I detta fall ankommer det på dem att under den nationella domstolens kontroll ange vad talan avser och grunden för denna (talan om återbetalning eller om skadestånd) (se domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 81, och domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 201).
- 110 Nu gäller emellertid enligt fast rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga regler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen. Medlemsstaten skall således i princip återbetala de avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, point 202 och där angiven rättspraxis).
- 111 I avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser på området för återbetalning av nationella avgifter som har tagits ut felaktigt är det i varje medlemsstats nationella rättsordning som det skall anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för

enskilda följer av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan baserad på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen) (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 203 och där angiven rättspraxis).

- 112 Dessutom gäller att när en medlemsstat har tagit ut avgifter i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser skall de rättssökande ha rätt till återbetalning inte bara av den felaktigt uppburna skatten, utan också av de belopp som betalats till denna stat eller som innehållits av denna i direkt anslutning till denna skatt. Som domstolen fann i punkterna 87 och 88 i domen i de ovannämnda förenade målen *Metallgesellschaft m.fl.* omfattar detta även förluster i form av att penningbelopp inte är disponibla på grund av det förtida uttaget av skatten (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 205 och där angiven rättspraxis).
- 113 I motsats till vad sökandena i målen vid den nationella domstolen har hävdats kan dock varken de skattelättnader som den skattskyldige har avstått ifrån för att fullt ut kunna kvitta den felaktigt uppburna skatten mot ett belopp som skall erläggas för en annan skatt eller den skada som ett sådant bolag lidit på grund av att den koncern som det tillhör ansett sig tvungen att i syfte att minska sin totala skattebörda ersätta finansiering med egna medel med lånat kapital, eller de kostnader som bolagen i denna koncern har haft för att anpassa sig till den aktuella nationella lagstiftningen, kompenseras på grundval av gemenskapsrätten genom en talan om återbetalning av den felaktigt uppburna skatten eller av belopp som betalats till den berörda medlemsstaten eller som innehållits av denna i direkt samband med denna skatt. Sådana kostnader har nämligen sin grund i beslut som fattats av bolagen i nämnda koncern och utgör således inte för dem någon oundviklig konsekvens av att Förenade kungariket valt att som utdelad vinst klassificera vissa räntor som betalats till i landet ej hemmahörande bolag.

- 114 Det ankommer under dessa förhållanden på den nationella domstolen att avgöra om de kostnader som räknas upp i föregående punkt utgör en ekonomisk förlust för berörda bolag på grund av ett åsidosättande av gemenskapsrätten som kan tillskrivas den berörda medlemsstaten.
- 115 Utan att därför utesluta att statens ansvar på grundval av den nationella rätten kan göras gällande under mindre restriktiva förutsättningar följer av domstolens rättspraxis att en medlemsstat är skyldig att ersätta skada som har vållats enskilda genom sådana överträdelser av gemenskapsrätten som kan tillskrivas medlemsstaten, om tre förutsättningar är uppfyllda, nämligen att den rättsregel som har överträtts har till syfte att ge enskilda rättigheter, att det är en tillräckligt klar överträdelse och att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit (domen i de ovannämnda förenade målen *Brasserie du Pêcheur* och *Factortame*, punkterna 51 och 66, dom av den 30 september 2003 i mål C-224/01, Köbler, REG 2003, s. I-10239, punkterna 51 och 57, samt domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 209).
- 116 Det är i princip de nationella domstolarna som skall tillämpa de kriterier som gör det möjligt att fastställa medlemsstaternas ansvar för skada som har vållats enskilda genom överträdelser av gemenskapsrätten i enlighet med de riktlinjer som domstolen har angett för denna tillämpning (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 210 och där angiven rättspraxis).
- 117 Det är i målet vid den nationella domstolen uppenbart att det första kriteriet är uppfyllt vad beträffar artikel 43 EG. Dessa bestämmelser ger nämligen enskilda

personer rättigheter (se domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkterna 23 och 54, och domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 211).

- 118 När det gäller det andra kriteriet erinrar domstolen om att en överträdelse av gemenskapsrätten är tillräckligt klar om en medlemsstat vid utövandet av sin normgivningsmakt uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för utövandet av sina befogenheter. Vidare gäller att enbart den omständigheten att en medlemsstat har brutit mot gemenskapsrätten kan vara tillräcklig för att det skall vara fråga om en tillräckligt klar överträdelse, om den aktuella medlemsstaten vid tidpunkten då den begick överträdelsen förfogade över ett i hög grad begränsat, eller till och med obefintligt, utrymme för skönsmässig bedömning (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 212 och där angiven rättspraxis).
- 119 För att fastställa huruvida det föreligger ett åsidosättande av gemenskapsrätten som utgör en tillräckligt klar överträdelse, skall alla kriterier som kännetecknar den inför den nationella domstolen förebringade situationen beaktas. Till dessa kriterier hör särskilt den överträdade regelns grad av klarhet och precision, fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller ousäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse, den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till antagandet eller upprätthållandet av bestämmelser eller nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 213 och där angiven rättspraxis).
- 120 En överträdelse av gemenskapsrätten är i vilket fall som helst uppenbart klar då den har fortsatt trots att det har avkunnats en dom i vilken det ifrågasatta fördragsbrottet

fastställs eller det finns ett förhandsavgörande eller en fast rättspraxis från domstolen i denna fråga, av vilka det framgår att agerandet i fråga utgör en överträdelse (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 214 och där angiven rättspraxis).

121 I förevarande fall måste den nationella domstolen vid bedömningen av huruvida ett åsidosättande av artikel 43 EG, som den berörda medlemsstaten gjort sig skyldig till, utgör en tillräckligt klar överträdelse ta hänsyn till att följdverkningarna av den fria rörlighet som hägnas av fördraget endast gradvis har framträtt inom ett sådant område som den direkta beskattningens. Som exempel kan nämnas de principer som domstolen utvecklat alltsedan domen av den 28 januari 1986 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike. Det var nämligen inte förrän i domen i det ovannämnda målet *Lankhorst-Hohorst* som det i förevarande begäran om förhandsavgörande aktuella problemet behandlades som sådant i domstolens rättspraxis.

122 Vad beträffar det tredje kriteriet, det vill säga kravet på ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av den skyldighet som åvilar medlemsstaten och skadan för de skadelidande, är det den hänskjutande domstolens uppgift att kontrollera huruvida den påstådda skadan utgör ett tillräckligt direkt resultat av åsidosättandet av gemenskapsrätten för att staten skall bli skyldig att ersätta densamma (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 218 och där angiven rättspraxis).

123 Med förbehåll för själva rätten till skadestånd, vilken grundar sig direkt på gemenskapsrätten då dessa förutsättningar är uppfyllda, är det inom ramen för den nationella skadeståndsrätten som staten skall ersätta följderna av den vållade skadan, förutsatt att de villkor som fastställs i nationell skadeståndslagstiftning inte är

mindre förmånliga än de som avser liknande ersättningsanspråk som grundar sig på nationella förhållanden eller är utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få skadestånd (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 219 och där angiven rättspraxis).

124 Det bör preciseras att den nationella domstolen, för att fastställa den ersättningsgilla skadan, kan undersöka om den skadelidande personen har visat rimlig aktsamhet för att förhindra skadan eller för att begränsa dess omfattning och särskilt om denne i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till hans förfogande (domen i de ovannämnda förenade målen *Brasserie du Pêcheur* och *Factortame*, punkt 84).

125 Domstolen fastslog i detta avseende i punkt 106 i domen i de ovannämnda förenade målen *Metallgesellschaft m.fl.*, beträffande skattelagstiftning, enligt vilken i landet hemmahörande dotterbolag till i landet ej hemmahörande moderbolag inte kunde omfattas av koncernbeskattningsreglerna, att det skulle bli omöjligt eller orimligt svårt för enskilda att utöva sina rättigheter enligt de direkt tillämpliga bestämmelserna i gemenskapsrätten om deras anspråk på återbetalning eller skadestånd grundade på åsidosättande av gemenskapsrätten ogillades eller nedsattes enbart på grund av att de enskilda inte hade ansökt om att få omfattas av beskattningsregler som enligt den nationella lagstiftningen inte kunde tillämpas på dem, i syfte att få till stånd en omprövning av skatteförvaltningens avslag genom att utnyttja härför avsedda rättsmedel, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt.

126 Likaså skulle det bli omöjligt eller orimligt svårt att tillämpa bestämmelserna om etableringsfrihet om anspråk på återbetalning eller ersättning grundade på ett åsidosättande av dessa bestämmelser skulle underkännas eller nedsättas enbart av det skälet att de berörda bolagen inte hade ansökt vid skatteförvaltningen om att få

betala ränta på lån från ett i landet ej hemmahörande närstående bolag utan att denna ränta fördenskull skulle klassificeras som utdelad vinst, då en sådan klassificering under de aktuella omständigheterna följde av den nationella lagstiftningen, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal.

127 Om det skulle visa sig att den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal, inte uppfyllde de villkor som uppställs i punkt 92 i förevarande dom och således utgjorde ett otillåtet hinder för etableringsfriheten enligt artikel 43 EG, ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida tillämpningen av denna lagstiftning under alla förhållanden hade lett till att sökandena i målen vid den nationella domstolen inte hade haft framgång med sina anspråk vid skatteförvaltningen i Förenade kungariket.

128 Den femte till och med den tionde frågan skall således besvaras på följande sätt:

- I avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser är det i varje medlemsstats nationella rättsordning som det skall anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten, däri inbegripet klassificeringen av talan som väcks vid de nationella domstolarna av personer som lidit skada. Dessa domstolar har emellertid en skyldighet att tillse att enskilda har tillgång till ett effektivt rättsmedel som ger dem möjlighet att få tillbaka felaktigt uppburen skatt och belopp som betalats till eller innehållits av denna medlemsstat i direkt samband med nämnda skatt. När det gäller annan skada som en person kan ha

lidit till följd av en medlemsstats åsidosättande av gemenskapsrätten, är medlemsstaten skyldig att, på de villkor som anges i punkt 51 i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, ersätta skada som åsamkats enskilda, utan att detta hindrar att staten kan ådra sig skadeståndsansvar enligt nationell rätt på villkor som är mindre restriktiva.

- Om det visar sig att lagstiftningen i en medlemsstat utgör ett otillåtet hinder för etableringsfriheten enligt artikel 43 EG, kan den hänskjutande domstolen i syfte att fastställa den ersättningsgilla skadan pröva om de skadelidande har visat rimlig aktsamhet för att förhindra skadan eller för att begränsa dess omfattning och särskilt om dessa i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till deras förfogande. För att undvika att det blir omöjligt eller orimligt svårt för de enskilda att göra gällande sina rättigheter enligt artikel 43 EG kan dock den hänskjutande domstolen ta ställning till huruvida tillämpningen av denna lagstiftning, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen, under alla förhållanden hade lett till att sökandena i målen vid den nationella domstolen inte hade haft framgång med sina anspråk vid skatteförvaltningen i den berörda medlemsstaten.

Yrkandet att verkningarna av förevarande dom skall begränsas i tiden

- ¹²⁹ Förenade kungariket har vid förhandlingen yrkat att domstolen, för det fall den skulle finna att gemenskapsrätten utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, skall begränsa verkningarna i tiden av den dom som den meddelar, även vad avser talan som väckts före dagen för denna doms avkunnande. Nämnda regering bedömer att kostnaden för en tolkning av gemenskapsrätten som går den emot uppgår till 300 miljoner euro.

- 130 Domstolen konstaterar att Förenade kungarikets regering i förevarande mål inte har preciserat på vilka grunder den kommit fram till uppskattningen av kostnaderna för verkningarna av förevarande dom, än mindre om detta belopp uteslutande avser de ekonomiska konsekvenserna i målen vid den nationella domstolen eller även de konsekvenser som denna dom kan få för andra fall.
- 131 Dessutom är det av nämnda regering angivna beloppet baserat på antagandet att de svar som domstolen lämnar skulle medföra att de yrkanden som framställts av sökandena i målen vid den nationella domstolen bifölls i sin helhet, vilket dock ankommer på den nationella domstolen att avgöra.
- 132 Domstolen har under dessa förhållanden inte något tillräckligt underlag för att pröva Förenade kungarikets yrkande.
- 133 Det saknas därför anledning att begränsa förevarande doms rättsverkningar i tiden.

Rättegångskostnader

- 134 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen 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 (stora avdelningen) följande:

- 1) Artikel 43 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som begränsar möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag att skattemässigt göra avdrag för räntor på lån som beviljats av ett direkt eller indirekt moderbolag hemmahörande i en annan medlemsstat eller av ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som kontrolleras av ett sådant moderbolag, medan någon sådan begränsning inte gäller för ett i landet hemmahörande bolag som har lånat medel från ett annat i landet hemmahörande bolag. Detta gäller dock inte om det för det första förhåller sig så att nämnda lagstiftning bygger på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter vilka möjliggör identifieringen av eventuella fiktiva upplägg som uteslutande betingas av skattemässiga hänsyn, samtidigt som den skattskyldige enligt lagstiftningen bereds tillfälle att i förekommande fall, utan att därvid utsättas för onödigt administrativ omgång, redogöra för de affärsmässiga skälen för den aktuella transaktionen och att dessa räntor — i fall där det fastställs att ett sådant upplägg föreligger — enligt nämnda lagstiftning klassificeras som utdelad vinst bara till den del de överstiger vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden.

- 2) En sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som avses i den första frågan omfattas inte av artikel 43 EG när den är tillämplig på en situation där ett i landet hemmahörande bolag beviljas ett lån från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat eller i tredjeland och som inte självt kontrollerar det låntagande bolaget samtidigt som dessa två bolag direkt eller indirekt kontrolleras av ett gemensamt närstående bolag hemmahörande i tredjeland.

- 3) I avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser är det i varje medlemsstats nationella rättsordning som det skall anges vilka domstolar som är

behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten, däri inbegripet klassificeringen av talan som väcks vid de nationella domstolarna av personer som lidit skada. Dessa domstolar har emellertid en skyldighet att tillse att enskilda har tillgång till ett effektivt rättsmedel som ger dem möjlighet att få tillbaka felaktigt uppburen skatt och belopp som betalats till eller innehållits av denna medlemsstat i direkt samband med nämnda skatt. När det gäller annan skada som en person kan ha lidit till följd av en medlemsstats åsidosättande av gemenskapsrätten, är medlemsstaten skyldig att på de villkor som anges i punkt 51 i dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du Pêcheur och Factortame, ersätta skada som åsamkats enskilda, utan att detta hindrar att staten kan ådra sig skadeståndsansvar enligt nationell rätt på villkor som är mindre restriktiva.

Om det visar sig att lagstiftningen i en medlemsstat utgör ett otillåtet hinder för etableringsfriheten enligt artikel 43 EG, kan den hänskjutande domstolen i syfte att fastställa den ersättningsgilla skadan pröva om de skadelidande har visat rimlig aktsamhet för att förhindra skadan eller för att begränsa dess omfattning och särskilt om dessa i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till deras förfogande. För att undvika att det blir omöjligt eller orimligt svårt för de enskilda att göra gällande sina rättigheter enligt artikel 43 EG kan dock den hänskjutande domstolen ta ställning till huruvida tillämpningen av denna lagstiftning, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen, under alla förhållanden hade lett till att sökandena i målen vid den nationella domstolen inte hade haft framgång med sina anspråk vid skatteförvaltningen i den berörda medlemsstaten.

Underskrifter