

61997J0307

Domstolens Dom af 21. september 1999. - Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mod Finanzamt Aachen-Innenstadt. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht Köln - Tyskland. - Etableringsfrihed - Beskatning af selskabers indkomst - Skattemæssige fordele. - Sag C-307/97.

Samling af Afgørelser 1999 side I-06161

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fri bevaegelighed for personer - etableringsfrihed - skattelovgivning - selskabsskat - formueskat - medlemsstat, som udelukker ikke-hjemmehoerende selskabers faste driftssteder fra at opnaa bestemte skattemæssige fordele, der er forbeholdt hjemmehoerende selskaber - retsstridigt - begrundelse - ingen begrundelse

(EF-traktaten, art. 52 (efter ændring nu art. 43 EF) og art. 58 (nu art. 48 EF))

Sammendrag

Traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) er til hinder for, at et fast driftssted i Tyskland, som tilhører et kapital selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke paa samme betingelser som dem, der gælder for kapital selskaber med hjemsted i Tyskland, kan opnaa følgende skattemæssige fordele:

- fritagelse for selskabsskat af udbytte, som er modtaget fra selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar selskabsskat), som hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland

- nedslag i den tyske selskabsskat for selskabsskat, som i en anden stat end Forbundsrepublikken Tyskland er opkrævet af overskud i et datterselskab i den paagaeldende stat, som hjemlet i den nationale lovgivning, og

- fritagelse for formueskat af kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar formueskat), som ligeledes hjemlet i den nationale lovgivning.

Afslaget paa at indroemme disse fordele - hvilket hovedsagelig beroerer ikke-hjemmehoerende selskaber og er baseret paa selskabets hjemsted med henblik paa fastlaeggelsen af de paagaeldende skatteregler - goer det mindre attraktivt for disse selskaber at vaere indehavere af kapitalandele gennem filialer i den paagaeldende medlemsstat, hvilket derved begrænser den frihed til at vaelge den mest hensigtsmaessige retsform for udoevelse af virksomhed i en anden medlemsstat, som de erhvervsdrivende udtrykkeligt tilkendes ved traktatens artikel 52, stk. 1, andet punktum. Da selskaber, som ikke er hjemmehoerende i Tyskland, og som dér har et fast driftssted, og selskaber, som er hjemmehoerende i Tyskland - med hensyn til, om modtagelse i Tyskland af udbytte af kapitalandele i udenlandske datterselskaber og datter-datterselskaber og indehavelse af saadanne kapitalandele kan beskattes eller ej - befinder sig i situationer, som er objektivt sammenlignelige, maa den forskellige behandling, de udsaettes for, betragtes som en tilsidesaettelse af de naevnte traktatbestemmelser.

Hvad saerligt angaar afslaget paa at indroemme ikke-hjemmehoerende selskabers faste driftssteder fritagelse for skat af udbytte, som hjemlet i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan afslaget ikke begrundes i medlemsstaternes frihed til i saadanne overenskomster at fastsaette tilknytningsmomenter med henblik paa fordelingen af beskatningskompetencen. Med hensyn til udoevelsen af beskatningskompetencen, som fordelt paa denne maade, kan medlemsstaterne ikke undlade at overholde faelleskabsreglerne. Ifoelge det faelleskabsretlige princip om national behandling skal den medlemsstat, der er part i en saadan overenskomst, indroemme ikke-hjemmehoerende selskabers faste driftssteder de fordele, der er hjemlet ved overenskomsten, paa samme betingelser som dem, der gaelder for hjemmehoerende selskaber.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 30. juni 1997, indgaaet til Domstolen den 2. september 1997, har Finanzgericht Koeln i medfoer af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt tre praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter aendring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF).

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag, som foeres af Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (herefter »Saint-Gobain ZN«), mod Finanzamt Aachen-Innenstadt (herefter »Finanzamt«).

3 Saint-Gobain ZN er en tysk filial af det franske selskab Compagnie de Saint-Gobain SA (herefter »Saint-Gobain SA«). Saint-Gobain SA har hjemsted i Frankrig, og dets ledelse befinder sig ogsaa i Frankrig.

4 I overensstemmelse hermed er Saint-Gobain ZN registreret i handelsregistret i Tyskland, og filialen betragtes efter tysk skatteret som et fast driftssted for Saint-Gobain SA.

5 Saint-Gobain SA er begrænset skattepligtig i Tyskland, da hverken selskabets hjemsted eller ledelse befinder sig i Tyskland. Den begrænsede skattepligt for Saint-Gobain SA gælder saavel for indtægter, der oppebaeres i Tyskland gennem det faste driftssted, jf. § 2, nr. 1, i Koerperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat, herefter »KStG«), som for det faste driftssteds formue, jf. § 2, stk. 1, nr. 2, og § 2, stk. 2, i Vermoegensteuergesetz (lov om formueskat, herefter »VStG«).

6 Det bemærkes, at det følger af bestemmelserne i KStG's § 8, stk. 1, sammenholdt med § 49, stk. 1, nr. 2, litra a), i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG«), at indtægter fra en erhvervsmaessig virksomhed i indlandet betragtes som indenlandsk indkomst i forbindelse med begrænset skattepligt.

7 Desuden fremgaar det af § 121, stk. 2, nr. 3, i Bewertungsgesetz (lov om vaerdiansaettelse, herefter »BewG«), at indenlandsk erhvervskapital indgaar i en skattepligtig persons indenlandske formue, naar den paagaeldende er begrænset skattepligtig. Erhvervskapitalen omfatter bl.a. den kapital, som tjener til brug for den erhvervsmaessige virksomhed, der drives af den paagaeldende i indlandet.

8 Baggrunden for sagen for den nationale ret er, at Finanzamt naegtede at indroemme Saint-Gobain SA nogle skattemaessige fordele vedroerende beskatning af udbytte af kapitalandele i udenlandske kapitalselskaber, idet disse fordele var forbeholdt selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland.

9 I 1988, som er det aar, hovedsagen angaar, var Saint-Gobain SA gennem erhvervskapitalen i sin tyske filial, Saint-Gobain ZN, indehaver af foelgende kapitalandele:

- 10,2% af aktierne i et selskab i USA ved navn Certain Teed Corporation
- 98,63% af kapitalen i et tysk aktieselskab, Gruenzweig + Hartmann AG (herefter »Gruenzweig«)
- 99% af kapitalen i et tysk anpartsselskab, Gevetex Textilglas GmbH (herefter »Gevetex«).

10 Mellem Saint-Gobain SA's datterselskaber i Tyskland, dvs. Gruenzweig og Gevetex, og Saint-Gobain ZN var der, som omhandlet i KStG's § 18, indgaaet en aftale bl.a. om sambeskatning (»Organvertrag«, dvs. en aftale, hvorved en retlig selvstaendig virksomhed med skattemaessig virkning integreres i en anden virksomhed, saavel finansielt og driftsmaessigt som organisatorisk). Efter de tyske retsregler herom (dvs. om »Organschaft«) afgiver koncernens moderselskab (det beherskende selskab eller »Organtraeger«) en erklæring om, at det er den eneste skattepligtige af koncernens samlede resultat. Overskud og tab i de beherskede selskaber (»Organgesellschaften«) konsolideres i det beherskende selskabs resultat, og i givet fald beskattes det som led i den skat, det beherskende selskab skal svare. Dette forudsætter dog for det foerste, at de beherskede tyske selskaber finansielt, driftsmaessigt og organisatorisk er integreret i en tysk virksomhed - eller, paa visse betingelser, i et udenlandsk selskabs faste driftssted i Tyskland, hvilket er tilfaeldet i den foreliggende sag for den nationale ret - og for det andet, at der mellem de beherskede selskaber og det beherskende selskab er indgaaet en aftale om overfoersel af overskud (»Gewinnabfuhrungsvertrag«) for et tidsrum af mindst fem aar (KStG's § 14).

11 I de overskudsbeløb fra Gruenzweig og Gevetex, der blev overfoert til Saint-Gobain ZN i 1988 i henhold til saadanne aftaler om overfoersel af overskud, var der indeholdt udbytte, som var udbetalt fra udenlandske datterselskaber.

12 I 1988 havde Gruenzweig modtaget udbytte fra det schweiziske selskab Isover SA og fra det østrigske selskab Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, som Gruenzweig i 1988 ejede henholdsvis 33,34% og 46,67% af aktierne i.

13 Samme aar havde Gevetex modtaget udbytte fra et italiensk datterselskab, Vitrofil SpA, som det ejede 24,8% af aktierne i.

14 Det fremgaar af hovedsagens akter, at de øvrige betingelser for sambeskatningen var opfyldt, saaledes at de paagaeldende indtægter af kapitalandele efter de tyske skatteregler direkte blev henført til det faste driftssted i indlandet (Saint-Gobain ZN) og dermed til den indkomst, det beherskende selskab (Saint-Gobain SA) havde haft som begrænset skattepligtigt (KStG's § 14 og 18).

15 Saint-Gobain ZN rejste for den forelaeggende ret indsigelse mod Finanzamts nægtelse af at indroemme filialen tre former for skattemæssige fordele vedrørende udbytte. Til støtte herfor gjorde Saint-Gobain ZN gældende, at formaålet med fordelene var at forhindre, at udbyttebeløb, som i Tyskland blev modtaget af selskaber med kapitalandele i udenlandske selskaber, og hvoraf der allerede var svaret skat i udlandet, blev beskattet endnu en gang i Tyskland.

16 For det første havde Finanzamt afslaaet at fritage det udbytte, Saint-Gobain ZN havde modtaget fra USA og Schweiz fra tysk selskabsskat, fordi det i de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Forbundsrepublikken Tyskland og hvert af de to tredjelande, som indeholdt hjemmelen til skattefritagelsen, var bestemt, at fritagelsen kun var gældende for henholdsvis tyske selskaber og selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland. Der var her tale om en lempelse for udbytte (et saakaldt »internationales Schachtelprivileg«) i forbindelse med selskabsskatten.

17 Det bemærkes i denne forbindelse, at artikel XV i den tidligere overenskomst mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning for saa vidt angaar indkomstskatter og visse andre skatter (overenskomst af 22.7.1954, som ændret ved protokol af 17. september 1965 (BGBl. 1954 II, s. 1118, og 1966 II, s. 745) havde følgende ordlyd, som var gældende paa tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»(1) Dobbeltbeskatning undgaas paa følgende maade:

a) ...

b) 1. For saa vidt angaar en fysisk person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, og et tysk selskab fastsættes den skat, der opkræves af Forbundsrepublikken Tyskland, paa følgende maade:

aa) Fra grundlaget for tysk beskatning undtages indkomst fra kilder i USA, som i henhold til denne overenskomst ikke er undtaget fra beskatning i USA ... For saa vidt angaar udbytteindkomst finder bestemmelserne i første punktum dog kun anvendelse paa udbytte, som er skattepligtigt efter retsreglerne i USA, og som udbetales af et amerikansk selskab til et tysk kapital-selskab, der direkte er indehaver af mindst 25% af de stemmeberettigede kapitalandele i det amerikanske selskab.«

18 I henhold til artikel II, stk. 1, litra f), i samme overenskomst forstås ved et tysk selskab en juridisk person, som har sit hjemsted eller sin ledelse i Tyskland.

19 Dernaest bemærkes, at artikel 24 i konventionen af 11. august 1971 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Schweiziske Edsforbund til undgåelse af dobbeltbeskatning for saa vidt angaar indkomst- og formueskatter, som ændret ved protokol af

30. november 1978 (BGBl. 1972 II, s. 1022, og 1980 II, s. 750) havde følgende ordlyd i den affattelse, der var gældende for skatter, der var opkrævet før 1990:

»(1) For saa vidt angaar en person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, undgaas dobbeltbeskatning paa følgende maade:

1) Fra grundlaget for tysk beskatning undtages følgende former for indkomst, som hidrører fra Schweiz, og som i henhold til de foregående artikler kan beskattes i Schweiz:

a) ...

b) Udbytte i artikel 10's forstand, som et i Schweiz hjemmehørende kapitalselskab udbetaler til et kapitalselskab, der er undergivet ubegrænset skattepligt i Forbundsrepublikken Tyskland, naar en schweizisk skat, der er opkrævet af det udbyttebetalende selskabs overskud, efter tysk skattelovgivning ogsaa kan føre til nedslag i en tysk selskabsskat, der skal opkræves.«

20 For det andet indrømmede Finanzamt ganske vist Saint-Gobain SA det direkte nedslag, der er hjemmel for i KStG's § 26, stk. 1, og gav dermed nedslag i den tyske selskabsskat, Saint-Gobain SA skulle betale af udbytte, som selskabet havde modtaget gennem Saint-Gobain ZN, for den udenlandske skat, som selskabet allerede havde betalt, og som var indeholdt ved kilden i de lande, hvor de udbyttebetalende selskaber havde hjemsted, men Finanzamt nægtede at give nedslag for den udenlandske selskabsskat, som var betalt af det udloddede overskud fra Saint-Gobain SA's datterselskaber og datter-datterselskaber i de lande, hvor de havde hjemsted (indirekte nedslag, ogsaa benævnt »indirekte credit«, i henhold til KStG's § 26, stk. 2), fordi denne fordel efter loven var forbeholdt selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland.

21 KStG's § 26, stk. 2, indeholdt følgende regler om indirekte nedslag:

»(2) Hvis et ubegrænset skattepligtigt selskab (moderselskabet) ... i mindst tolv måneder forud for skatteaarets udløb ... direkte og uafbrudt har været indehaver af mindst en tiendedel af den nominelle kapital i et kapitalselskab, hvis ledelse og hjemsted befinder sig uden for denne lovs geografiske gyldighedsområde (datterselskab) ... kan moderselskabet efter anmodning ogsaa indrømmes nedslag i den selskabsskat, det skal betale af udbytte, der er udbetalt af datterselskabet, for en skat, der af datterselskabet er betalt af dets overskud. Nedslaget kan udgøre en del af den skat, svarende til den tyske selskabsskat, som datterselskabet har betalt for det regnskabsaar, for hvilket udbyttet er udbetalt.«

22 For det tredje indrømmede Finanzamt kapitalandelen i det amerikanske datterselskab i det faste driftssteds skattepligtige formue i indlandet, og dermed indrømmede Finanzamt heller ikke Saint-Gobain SA den lempelse i formueskatten, der er hjemmel for i BewG's § 102, stk. 2, idet denne fordel efter loven er forbeholdt indenlandske kapitalselskaber.

23 BewG's § 102, stk. 2, har følgende ordlyd:

»(2) Saafremt et indenlandsk kapitalselskab ... direkte er indehaver af en del af den nominelle kapital i et kapitalselskab, hvis hjemsted og ledelse befinder sig uden for denne lovs geografiske gyldighedsområde (datterselskab), og kapitalandelen udgør mindst 10%, indgaar den, saafremt der fremsættes anmodning herom, ikke i erhvervsformuen, hvis indehavelsen af kapitalandelen har bestaaet uafbrudt i mindst tolv måneder forud for det pågældende regnskabsaars udløb ...«

24 Saint-Gobain SA gjorde gældende, at det maatte være i strid med traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at nægte at indroemme et fransk kapitalselekskabs faste driftssted i Tyskland de nævnte fordele (indirekte nedslag og lempelse for udbytte for saa vidt angaar indkomstskat samt lempelse i formueskatten).

25 Finanzgericht Koeln fandt, at det i 1988 var i overensstemmelse med gældende tysk ret at nægte at indroemme et udenlandsk kapitalselekskabs faste driftssted i Tyskland disse fordele. Finanzgericht fandt imidlertid ogsaa, at nægtelsen, saerlig paa baggrund af dommen af 28. januar 1986 i sagen Kommissionen mod Frankrig (sag 270/83, Sml. s. 273, præmis 18), kunne udgoere en forskelsbehandling i strid med traktatens artikel 52.

26 Det bemaerkes, at de nationale retsregler med virkning fra skatteaaret 1994 er blevet ændret ved Standortsicherungsgesetz af 13. september 1993 (lov til sikring og fremme af Forbundsrepublikken Tyskland som et attraktivt etableringssted for virksomheder, BGBl. I, s. 1569), hvorved KStG's § 8b, stk. 4, og § 26, stk. 7, blev indsat.

27 KStG's § 8b, stk. 4 (kapitalandele i udenlandske selskaber) har foelgende ordlyd:

»(4) Andele af overskud, som udloddes af et udenlandsk selskab paa grundlag af kapitalandele, der maa henfoeres til et begraenset skattepligtigt selskabs faste driftssted i indlandet, medregnes ikke ved opgoerelsen af den indkomst, der skal henfoeres til det faste driftssted i indlandet, for saa vidt som overskudsandelene i medfoer af en overenskomst til undgaaelse af dobbeltbeskatning ville være fritaget, hvis det begraenset skattepligtige selskab var ubegraenset skattepligtigt ... Hvis fritagelsen eller fordelene er betinget af, at kapitalandelen har været indehavet i et mindstetidsrum, skal kapitalandelen i dette tidsrum ogsaa være indgaaet i det indenlandske faste driftssteds erhvervsformue.«

28 KStG's § 26, stk. 7, hvorved det indirekte nedslag i henhold til KStG's § 26, stk. 2, er blevet udvidet til ogsaa at gælde for faste driftssteder i indlandet, har foelgende ordlyd i den affattelse, der har været gældende fra og med skatteaaret 1994:

»Stk. 2 og 3 finder tilsvarende anvendelse paa overskudsandele, som et begraenset skattepligtigt selskabs faste driftssted i indlandet modtager fra et udenlandsk datterselskab, hvis betingelserne i § 8b, stk. 4, foerste og tredje punktum, i oevrigt er opfyldt.«

29 Det fremgaar af hovedsagens akter, at denne ændring blev begrundet som foelger:

»Et begraenset skattepligtigt selskabs driftssted i indlandet ligestilles hermed med et indenlandsk selskab. Med denne ligebehandling af udenlandske selskabers faste driftssted og ubegraenset skattepligtige selskaber tilgodeses ogsaa etableringsfriheden i henhold til EOEF-traktatens artikel 52, og hermed udelukkes en diskrimination, som er retsstridig i henhold til disse bestemmelser« (Bundesrats-Drucksache 1/93, s. 40 og 41).

30 Denne nye retstilstand i national ret har imidlertid foerst været gældende fra og med skatteaaret 1994 (KStG's § 54, stk. 1, som affattet ved loven af 13.9.1993), og den kan derfor ikke tages i betragtning i hovedsagen.

31 Det bemaerkes endvidere, at BewG's § 102 om lempelse vedroerende formueskatten ikke er blevet ændret ved Standortsicherungsgesetz af 13. september 1993. Kommissionen har imidlertid oplyst - uden at oplysningerne er blevet bestridt under den mundtlige forhandling - at formueskatten fra og med den 1. januar 1997 ikke laengere opkraeves, fordi den ved afgoerelse truffet af Bundesverfassungsgericht den 22. juni 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, s. 121) er blevet erklæret delvis forfatningsstridig. BewG's § 102 er blevet ophaevet ved § 6, stk. 14 og 15, i Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (lov af 29.10.1997 om fortsaettelse af

skattereformen for virksomheder, BGBl. I, s. 2590).

32 Paa denne baggrund har Finanzgericht Koeln besluttet at udsaette sagen og at forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»1) Er det i overensstemmelse med gaeldende faellesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhoerer et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke paa samme betingelser som dem, der gaelder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, har faaet indroemmet de lempelser for udbytte (det saakaldte 'Schachtelprivileg'), der er hjemmel for i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland?

2) Er det i overensstemmelse med gaeldende faellesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at der ikke paa samme betingelser som dem, der gaelder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, er indroemmet et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhoerer et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, nedslag i den tyske selskabsskat for den skat, der i et tredjeland er opkraevet af overskuddet i et datterselskab med hjemsted i det paagaeldende tredjeland tilhoerende det i Tyskland beliggende faste driftssted?

3) Er det i overensstemmelse med gaeldende faellesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at der ikke indroemmes et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhoerer et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, lempelser i formueskatten (det saakaldte 'Schachtelprivileg') paa samme betingelser som dem, der gaelder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland?»

33 Med de tre spoergsmaal, som boer behandles under ét, oensker den forelaeggende ret naermere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at et fast driftssted i Tyskland, som tilhoerer et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat (herefter »det ikke-hjemmehoerende selskab«) ikke paa samme betingelser som dem, der gaelder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, kan opnaa foelgende skattemaessige fordele:

- fritagelse for selskabsskat af udbytte, som er modtaget fra selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar selskabsskat), som hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland

- nedslag i den tyske selskabsskat for selskabsskat, som i en anden stat end Forbundsrepublikken Tyskland er opkraevet af overskud i et datterselskab i den paagaeldende stat, som hjemlet i den nationale lovgivning, og

- fritagelse for formueskat af kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar formueskat), som ligeledes hjemlet i den nationale lovgivning.

34 Indledningsvis bemaerkes, at traktatens artikel 52 efter fast retspraksis er en grundlaeggende bestemmelse, som har vaeret umiddelbart gaeldende i medlemsstaterne siden overgangsperiodens udloeb (jf. bl.a. dom af 28.4.1977, sag 71/76, Thieffry, Sml. s. 765, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, praemis 13, og dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, praemis 22).

35 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til traktatens artikel 52, og som indebaerer adgang til at optage og udoeve selvstaendig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder paa de vilkaar, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til traktatens artikel 58 en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtaegtsmaessige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Faellesskabet, til at udoeve virksomhed i den paagaeldende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, praemis 20, og de

dér citerede afgørelser). De samme bestemmelser indebaerer for statsborgere i Faellesskabet, der har udoevet etableringsretten, og for selskaber, som ligestilles med disse, at de skal sikres national behandling i modtagelsesmedlemsstaten.

36 For selskabers vedkommende fremhaeves i denne forbindelse, at deres hjemsted i ovennaevnte forstand, som det er tilfaeldet med fysiske personers nationalitet, har til formaal at fastlaegge deres tilknytning til en stats retssystem (jf. ICI-dommen, praemis 20, og de dér citerede afgørelser).

37 Den praksis, hovedsagen drejer sig om, bestaar i, at man naegter et ikke-hjemmehoerende kapital-selskab, som i Tyskland har en filial, gennem hvilken selskabet er indehaver af kapitalandele i selskaber med hjemsted i andre stater end Forbundsrepublikken Tyskland, og gennem hvilken selskabet modtager udbytte af saadanne kapitalandele, adgang til at opnaa bestemte skattemaessige fordele vedroerende beskatningen af kapitalandelene eller udbyttet, som - enten i henhold til den nationale skattelovgivning eller i henhold til bilaterale overenskomster, der er indgaaet med tredjelande til undgaaelse af dobbeltbeskatning - er forbeholdt selskaber, der er ubegraenset skattepligtige i Tyskland.

38 Det bemaerkes i denne henseende, at de selskaber, der er ubegraenset skattepligtige i Tyskland, i henhold til tysk ret er selskaber, der anses for skattemaessigt hjemmehoerende i Tyskland, dvs. selskaber, der har deres hjemsted eller ledelse i Tyskland (KStG's § 1). Afslaget paa at indroemme de fordele, hovedsagen drejer sig om, rammer saaledes hovedsagelig selskaber, der ikke er hjemmehoerende i Tyskland, og det kriterium, der laegges til grund, er selskabets hjemsted med henblik paa afgørelsen af, hvilken skatteretlig ordning der skal gælde i Tyskland for andele i kapital-selskaber i andre medlemsstater end Forbundsrepublikken Tyskland og for udbytte af saadanne kapitalandele.

39 Det er ubestridt, at de skattemaessige fordele, som fritagelsen for selskabsskat af udbytte og det indirekte nedslag udgoer for dem, der kan opnaa fordelene, indebaerer en lempelse af skattebyrden, saaledes at faste driftssteder, som tilhoerer selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat (herefter »ikke-hjemmehoerende selskaber«), men som ikke kan opnaa fordelene, befinder sig i en mindre fordelagtig situation end hjemmehoerende selskaber, herunder ikke-hjemmehoerende selskabers tyske datterselskaber.

40 Med hensyn til formueskatten har den tyske regering dog anfoert, at den situation, som et ikke-hjemmehoerende selskabs faste driftssted befinder sig i, naar skattelempelsen ikke indroemmes, ikke er mindre fordelagtig end den situation, som et hjemmehoerende datterselskab af et ikke-hjemmehoerende selskab befinder sig i, naar det indroemmes denne skattemaessige fordel, idet skattebyrden for det ikke-hjemmehoerende selskab (moderselskabet eller hovedselskabet) er den samme, uanset om kapitalandelene indehaves gennem et fast driftssted eller gennem et datterselskab. Paa den ene side indgaar kapitalandelen i et udenlandsk datter-datterselskab i forbindelse med formueskatten i det faste driftssteds formue, og den beskattes dermed hos hovedselskabet. Paa den anden side holdes kapitalandelen i et udenlandsk datter-datterselskab ganske vist uden for datterselskabets formue paa grund af lempelsen i formueskatten, men det ikke-hjemmehoerende moderselskabs formue vil omfatte vaerdien af dets kapitalandel i datterselskabet i Tyskland, opgjort under medregning af vaerdien af den kapitalandel, datterselskabet paa sin side er indehaver af i datter-datterselskabet, jf. § 121, stk. 2, nr. 4, i BewG, som var gaeldende paa tidspunktet for de faktiske omstaendigheder i hovedsagen. Herved beskattes det tyske datterselskabs kapitalandel i et udenlandsk datter-datterselskab saaledes ogsaa hos moderselskabet, som ikke er hjemmehoerende i Tyskland.

41 Under retsmoedet har Saint-Gobain ZN imidlertid anfoert - uden at dette er blevet bestridt - at man i hovedsagen har undladt at bringe BewG's § 121, stk. 2, nr. 4, i anvendelse paa grund af artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 21. juli 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik (JORF af 8.11.1961, s. 10230, som aendret ved tillæg af

9.6.1969, JORF af 22.11.1970, s. 10725), som foerer til, at et moderselskab, der ikke er hjemmehoerende i Tyskland, ikke beskattes af en kapitalandel, som et tysk datterselskab er indehaver af i et udenlandsk datter-datterselskab. Det goeres hermed gaeldende, at de nationale retsregler om indroemmelse af lempelse i formueskatten medfoerer, at skattebyrden for henholdsvis et udenlandsk selskabs faste driftssted og datterselskab er forskellig.

42 I denne henseende maa det paahvile den forelaeggende ret at efterproeve, i den for retten verserende sag, om afslaget paa at indroemme franske selskabers faste driftssteder lempelse i formueskatten stiller dem i en situation, som er mindre fordelagtig end den, franske selskabers tyske datterselskaber befinder sig i.

43 Under disse omstaendigheder goer afslaget paa at indroemme ikke-hjemmehoerende selskabers faste driftssteder i Tyskland de skattemaessige fordele, som hovedsagen angaar, det mindre attraktivt for disse selskaber at vaere indehavere af kapitalandele gennem tyske filialer, idet de paagaeldende skattelemper i henhold til den tyske lovgivning og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kun kan opnaas af tyske datterselskaber, der som juridiske personer er ubegraenset skattepligtige, hvilket derved begraenser den frihed til at vaelge den mest hensigtsmaessige retsform for udoevelse af virksomhed i en anden medlemsstat, som de erhvervsdrivende udtrykkeligt tilkendes ved traktatens artikel 52, stk. 1, andet punktum.

44 Den forskellige behandling, ikke-hjemmehoerende selskabers filialer udsaettes for i forhold til hjemmehoerende selskaber, og den restriktion, dette indebaerer for friheden til at vaelge formen for en sekundaer etablering, maa betragtes som én og samme tilsidesaettelse af traktatens artikel 52 og 58.

45 Der skal herefter tages stilling til, om denne forskellige behandling kan vaere begrundet i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfriheden.

46 Den tyske regering har for det foerste gjort gaeldende, at den situation, som hjemmehoerende og ikke-hjemmehoerende selskaber befinder sig i med hensyn til direkte beskatning, i almindelighed ikke er sammenlignelig.

47 Efter regeringens opfattelse befinder faste driftssteder, som tilhoerer selskaber, der ikke er hjemmehoerende i Tyskland, sig saaledes i en situation, der objektivt er forskellig fra den, som selskaber, der er hjemmehoerende i Tyskland, befinder sig i. Paa grund af de indtaegter, de oppebaerer gennem filialerne i Tyskland, og den formue, de besidder i filialerne, er de ikke-hjemmehoerende selskaber begraenset skattepligtige i Tyskland, mens de hjemmehoerende selskaber er ubegraenset skattepligtige i Tyskland.

48 Det bemaerkes hertil, at for saa vidt angaar spoergsmaalet om, hvorvidt modtagelse i Tyskland af udbytte af kapitalandele i udenlandske datterselskaber og datter-datterselskaber og indehavelse af saadanne kapitalandele kan beskattes eller ej, befinder selskaber, som ikke er hjemmehoerende i Tyskland, og som dér har et fast driftssted, og selskaber, som er hjemmehoerende i Tyskland, sig i situationer, som er objektivt sammenlignelige. Dels kan modtagelse af udbytte i Tyskland beskattes i Tyskland, uanset om modtageren er et hjemmehoerende selskab eller et ikke-hjemmehoerende selskab, naar det sidstnaevnte modtager udbytte gennem et fast driftssted i Tyskland, dels kan indehavelse i Tyskland af kapitalandele i udenlandske datterselskaber og datter-datterselskaber beskattes i Tyskland, uanset om kapitalandelene indehaves af et hjemmehoerende selskab eller et ikke-hjemmehoerende selskab, naar det sidstnaevnte er indehaver af kapitalandelene i et fast driftssted i Tyskland.

49 At den situation, hjemmehoerende selskaber befinder sig, og den situation, ikke-hjemmehoerende selskaber befinder sig i, er sammenlignelig, gaelder saa meget mere, som den forskellige behandling reelt kun angaar indroemmelse af de omhandlede skattemaessige fordele, som saetter hjemmehoerende selskaber i stand til enten at fratraekke den udenlandske skat, der

er betalt af udbytte af kapitalandele i udenlandske selskaber, i selskabsskatten eller til at holde udbyttet eller kapitalandelene ude fra deres globalindkomst eller -formue, som er skattepligtig i Tyskland. Afslaget paa at indroemme ikke-hjemmehoerende selskaber, der har et fast driftssted i Tyskland, disse fordele medfoerer, at deres skattepligt, som teoretisk er begraenset til »indenlandsk« indkomst og formue, reelt omfatter udbytte fra kilder i udlandet og andele i udenlandske kapitalselskaber. Med hensyn til disse forhold maa det staa fast, at forskellen mellem begraenset og ubegraenset skattepligt ikke er relevant, idet globalindkomsten og -formuen som foelge af indroemmelsen af de omhandlede skattemaessige fordele, som ikke kan opnaas af begraenset skattepligtige, hverken omfatter udbytte fra udenlandske selskaber eller kapitalandele i udenlandske selskaber.

50 Den tyske regering har endvidere anfoert, at afslaget paa at indroemme ikke-hjemmehoerende selskaber, der har et fast driftssted i Tyskland, visse skattemaessige fordele, som indroemmes hjemmehoerende selskaber, er begrundet i, at det er noedvendigt at undgaa det provenutab, som vil opstaa, fordi det ikke er muligt for det tyske skattevaesen at opveje den formindskelse af skatten, der vil vaere en foelge af at indroemme de paagaeldende skattelempelser, ved hjaelp af en beskatning af det udbytte, som udloddes af det ikke-hjemmehoerende selskab, som har det faste driftssted i Tyskland. Den tyske regering har i denne forbindelse anfoert, at selv om det provenutab, som opstaa i en medlemsstat som foelge af, at de paagaeldende skattemaessige fordele indroemmes, til dels opvejes af, at udbytte, som moderselskabet udlodder, beskattes (i form af »Kapitalertragssteuer«, som svares af indtaegter af vaerdipapirer og indeholdes ved kilden, samt »Aktionaersteuer« (aktionarskat)), opnaar den stat, der indroemmer et udenlandsk selskabs faste driftssted disse skattemaessige fordele, ikke compensation herfor, idet den ikke har del i beskatningen af det udenlandske kapitalselskabs overskud.

51 Hertil bemaerkes, at det provenutab, som haevdes at opstaa paa grund af, at det til dels ikke er muligt at opveje det tab af skatteindtaegter, som foelger af en indroemmelse af de forskellige skattemaessige fordele, der er tale om, til udenlandske selskaber, der har et fast driftssted i Tyskland, ikke hoerer til de hensyn, der er anfoert i EF-traktatens artikel 56 (efter aendring nu artikel 46 EF), og ikke kan anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan paaberaabes som begrundelse for en ulige behandling, der principielt strider mod traktatens artikel 52 (jf. i denne retning ICI-dommen, praemis 28).

52 Efter den tyske regerings opfattelse er afslaget ogsaa begrundet i den fordel, som faste driftssteder har i forhold til hjemmehoerende datterselskaber med hensyn til overfoersel af overskud til det ikke-hjemmehoerende hovedselskab eller moderselskab.

53 Regeringen har gjort gaeldende, at faste driftssteder, som ikke er saerskilte juridiske personer, ikke paa samme maade som uafhaengige datterselskaber kan udlodde deres overskud til hovedselskabet i form af udbytte. Deres overskud henfoeres umiddelbart til den ikke-hjemmehoerende hovedvirksomhed, som paa grundlag af disse overskud kun er begraenset skattepligtig i Tyskland. Som ogsaa den portugisiske regering har anfoert, giver hjemtagelsen af det faste driftssteds overskud til hovedsaedet, i modsaetning til et datterselskabs udlodning af udbytte til moderselskabet, ikke anledning til, at der i Tyskland indeholdes beloeb ved kilden. Overskud, som af det faste driftssted overfoeres til hovedselskabet, tages saaledes ikke i betragtning i forbindelse med overfoerelsen til hovedselskabet. Overskud tages heller ikke i betragtning i tilfaelde, hvor det ikke-hjemmehoerende hovedselskab eventuelt foretager udlodninger paa et senere tidspunkt, mens der for hjemmehoerende selskaber endnu en gang skal svares skat paa et senere tidspunkt i tilfaelde af betaling af udbytte til aktionaerne.

54 Det bemaerkes i denne henseende, at den forskellige skattemaessige behandling af hjemmehoerende selskaber og filialer imidlertid ikke kan begrundes med andre fordele, som filialer maatte have i forhold til hjemmehoerende selskaber, og som efter den tyske regerings opfattelse skulle opveje ulemperne som foelge af, at de omhandlede skattemaessige fordele ikke

indroemmes. Selv hvis det antages, at saadanne fordele findes, kan de ikke begrunde en tilsidesaettelse af forpligtelsen i henhold til traktatens artikel 52 til at indroemme national behandling med hensyn til de paagaeldende skattemaessige fordele (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, praemis 21).

55 Som begrundelse for afslaget har den tyske regering endelig anfoert, at indgaaelse af bilaterale overenskomster med et tredjeland ikke hoerer under Faellesskabets kompetence. Regeringen har anfoert, at beskatning af indkomst og overskud hoerer under medlemsstaternes kompetence, og at medlemsstaterne dermed frit kan indgaa bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster med tredjelande. Naar der ikke er foretaget en harmonisering paa faellesskabsplan paa dette omraade, hoerer spoergsmaalet om, hvorvidt der boer indroemmes faste driftssteder fritagelse for skat af udbytte i forbindelse med en beskatningsoverenskomst med et tredjeland, ikke ind under faellesskabsretten. Det vil ikke vaere foreneligt med den kompetencefordeling, der foelger af faellesskabsretten, at udvide skattemaessige fordele, der er hjemmel for i overenskomster med tredjelande, til ogsaa at gaelde i andre situationer.

56 Den svenske regering har tilfoejet, at dobbeltbeskatningsoverenskomster er baseret paa et princip om gensidighed, og at den indbyrdes ligevaegt i overenskomsterne vil blive brudt, hvis selskaber i medlemsstater, som ikke er parter i overenskomsterne, ogsaa skal kunne paaberaabe sig bestemmelserne i overenskomsterne.

57 I denne forbindelse bemaerkes indledningsvis, at medlemsstaterne, naar der ikke paa faellesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsaette ensartede eller harmoniserede regler, saerlig i henhold til EF-traktatens artikel 220, andet led (nu artikel 293, andet led, EF), har bevaret kompetencen til at fastlaegge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik paa, eventuelt gennem indgaaelse af overenskomster, at undgaa dobbeltbeskatning. I denne sammenhaeng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster, der indgaas med det formaal at undgaa dobbeltbeskatning, at fastsaette tilknytningsmomenter med henblik paa fordelingen af beskatningskompetencen (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, praemis 24 og 30).

58 Med hensyn til udoevelsen af beskatningskompetencen, som fordelt paa denne maade, kan medlemsstaterne dog ikke undlade at overholde faellesskabsreglerne. Det fremgaar saaledes af Domstolens faste praksis, at selv om direkte beskatning hoerer under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog under udoevelsen af deres kompetence overholde faellesskabsretten (jf. ICI-dommen, praemis 19, og de dér citerede afgoerelser).

59 I det foreliggende tilfaelde, hvor der er tale om en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem en medlemsstat og et tredjeland, skal den medlemsstat, der er part i overenskomsten, i henhold til princippet om national behandling indroemme ikke-hjemmehoerende selskabers faste driftssteder de fordele, der er hjemlet ved konventionen, paa samme betingelser, som dem, der gaelder for hjemmehoerende selskaber.

60 Som generaladvokaten har anfoert i punkt 81 i sit forslag til afgoerelse, opstaar der ingen konflikt mellem de forpligtelser, faellesskabsretten paalaegger Forbundsrepublikken Tyskland, og de forpligtelser, Forbundsrepublikken har paataget sig over for Amerikas Forenede Stater eller Det Schweiziske Edsforbund. Det vil ikke paavirke ligevaegten og gensidigheden i de overenskomster, Forbundsrepublikken Tyskland har indgaaet med disse to lande, at Forbundsrepublikken Tyskland ensidigt beslutter at udvide det personelle anvendelsesomraade i Tyskland for den skattemaessige fordel, der er hjemlet ved overenskomsterne, i dette tilfaelde nedslaget i selskabsskatten, idet en saadan udvidelse paa ingen maade har indvirkning paa de rettigheder, som tilkommer de tredjelande, der er parter i overenskomsterne, og ikke paalaegger dem nogen ny forpligtelse.

61 Hertil kommer, at den tyske lovgivningsmyndighed ikke har fundet, at bestemmelserne i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgaaet med tredjelande, har vaeret til hinder for, at Forbundsrepublikken Tyskland ensidigt gav afkald paa at opkraeve en skat af udbytte af kapitalandele i udenlandske selskaber, idet man ved udstedelsen af Standortsicherungsgesetz af 13. september 1993 ensidigt udvidede de skattemaessige fordele med hensyn til selskabsskatten til ogsaa at gaelde for ikke-hjemmehoerende selskabers faste driftssteder og dermed bragte den forskellige skattemaessige behandling af saadanne faste driftssteder i forhold til selskaber med hjemsted eller ledelse i Tyskland til ophoer.

62 Den svenske regering har i sit skriftlige indlaeg gjort gaeldende, at en udvidelse af anvendelsesomraadet for bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster i visse, helt specielle situationer vil kunne foere til, at der overhovedet ikke sker en beskatning.

63 Som generaladvokaten har anfoert i punkt 88 i sit forslag til afgoerelse, er et saadant argument ikke relevant i hovedsagen, idet det ikke er gjort gaeldende, at der skulle vaere fare for, at overskud ikke beskattes i noget land.

64 Svaret til den forelaeggende ret maa herefter vaere, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at et fast driftssted i Tyskland, som tilhoerer et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke paa samme betingelser som dem, der gaelder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, kan opnaa foelgende skattemaessige fordele:

- fritagelse for selskabsskat af udbytte, som er modtaget fra selskaber med hjemsted i tredjelande (>internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar selskabsskat), som hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland

- nedslag i den tyske selskabsskat for selskabsskat, som i en anden stat end Forbundsrepublikken Tyskland er opkraevet af overskud i et datterselskab i den paagaeldende stat, som hjemlet i den nationale lovgivning, og

- fritagelse for formueskat af kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande (>internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar formueskat), som ligeledes hjemlet i den nationale lovgivning.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

65 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den portugisiske og den svenske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgoerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Finanzgericht Koeln ved kendelse af 30. juni 1997, for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter aendring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) er til hinder for, at et fast driftssted i Tyskland, som tilhoerer et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke paa samme betingelser som dem, der gaelder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, kan opnaa foelgende skattemaessige fordele:

- fritagelse for selskabsskat af udbytte, som er modtaget fra selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar selskabsskat), som hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland

- nedslag i den tyske selskabsskat for selskabsskat, som i en anden stat end Forbundsrepublikken Tyskland er opkraevet af overskud i et datterselskab i den paagaeldende stat, som hjemlet i den nationale lovgivning, og

- fritagelse for formueskat af kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for saa vidt angaar formueskat), som ligeledes hjemlet i den nationale lovgivning.