

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. LÉGER

van 14 april 2005 (1)

Zaak C-253/03

CLT-UFA SA

tegen

Finanzamt Köln-West

[verzoek om een prejudiciële beslissing van het Bundesfinanzhof (Duitsland)]

„Vrijheid van vestiging – Fiscale wetgeving – Belasting over winst van vennootschappen – Definitieve belastingheffing over winst van filiaal van niet-ingezeten vennootschap – Nationale wetgeving die vaste inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen uitsluit van mogelijkheid het belastingtarief voor hun winst te verlagen – Ontoelaatbaarheid”

1. De vraag of nationale belastingregelingen die een vennootschap uit een lidstaat verschillend behandelen al naar gelang zij een nevenvestiging in een andere lidstaat heeft geopend in de vorm van een dochteronderneming met eigen rechtspersoonlijkheid, dan wel in de vorm van een vaste inrichting, zoals een filiaal, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, heeft reeds tot een aantal prejudiciële procedures geleid en blijft ingewikkelde vragen oproepen.
2. Deze verschillen in behandeling op het gebied van de directe belastingheffing van vennootschappen hebben voornamelijk betrekking, hetzij op de grensoverschrijdende verrekening van verliezen(2), hetzij op de toekenning van een belastingvoordeel bij de belastingheffing over de winst. Het onderhavige geschil hangt samen met deze tweede categorie van verschillen.
3. Het vloeit voort uit het conflict tussen de vennootschap CLT-UFA SA(3) en het Finanzamt Köln-West (Duitsland)(4) naar aanleiding van de belastingheffing over de winst van genoemde vennootschap in 1994. CLT-UFA is een naamloze vennootschap, waarvan de zetel en de bedrijfsleiding zich bevinden in Luxemburg en die haar activiteiten in Duitsland in 1994 heeft uitgeoefend door middel van een vaste inrichting, zonder eigen rechtspersoonlijkheid, in de vorm van een filiaal. Zij is door de Duitse autoriteiten belast in verband met de door haar filiaal in Duitsland behaalde winst en de hoogte van deze belasting is, overeenkomstig het geldende nationale recht, vastgesteld op 42 % van die winst.
4. CLT-UFA bestrijdt dit belastingtarief op grond dat, wanneer zij gedurende het litigieuze belastingjaar haar activiteiten in Duitsland had uitgeoefend door middel van een dochteronderneming en wanneer deze dochteronderneming haar volledige winst aan haar had uitgekeerd, het belastingtarief zou zijn verlaagd tot 33,5 % of tot 30 %.

5. Het Bundesfinanzhof vraagt of een dergelijke regeling verenigbaar is met de artikelen 52(5) en 58(6) EG-Verdrag en of, in voorkomend geval, het belastingtarief voor de door verzoekster in Duitsland behaalde winst moet worden verlaagd tot 30 %.

I – Communautair rechtskader

6. Het gebied van de directe belastingen, dat alle fiscale heffingen omvat die „direct” worden geïnd bij de belastingplichtigen, zoals de inkomstenbelasting bij natuurlijke personen en de belasting over de winst bij vennootschappen(7), blijft behoren tot de bevoegdheid van de lidstaten. Overeenkomstig artikel 220 EG-Verdrag(8), staat het aan laatstgenoemden om, „voorzover nodig”, de noodzakelijke onderhandelingen te beginnen teneinde dubbele belasting binnen de Gemeenschap voor hun onderdanen te vermijden. Het EG-Verdrag verleent derhalve geen bevoegdheden aan de gemeenschapswetgever op het gebied van de directe belastingen, met uitzondering van artikel 100(9) daarvan, dat de Raad toestaat met eenparigheid van stemmen richtlijnen vast te stellen voor de onderlinge aanpassing van de nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt.

7. Wat de belasting van ondernemingen betreft, behouden de lidstaten aldus, ondanks de aanzienlijke inspanningen van de Commissie van de Europese Gemeenschappen om een minimum aan harmonisatie van de nationale belastingstelsels te bereiken(10), de vrijheid om de heffingsgrondslag en het tarief van de belasting over de winst van vennootschappen vast te stellen.

8. Dit is echter geen onbeperkte bevoegdheid. Het is immers vaste rechtspraak dat de lidstaten verplicht zijn die bevoegdheid op het gebied van de directe belastingen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen.(11) Hieruit volgt dat de bepalingen waarmee de lidstaten de belastingheffing vaststellen over de door vennootschappen behaalde winst en de regels ter voorkoming van dubbele belasting van die winst, de fundamentele vrijheden, zoals de in de artikelen 52 en 58 van het Verdrag verankerde vrijheid van vestiging, niet mogen schenden.

9. Artikel 52 van het Verdrag dat volgens een gebruikelijke formulering „een van de fundamentele bepalingen van het gemeenschapsrecht is” en dat rechtstreeks toepasselijk is in de lidstaten(12), bepaalt dat de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan omvat, alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. Krachtens dit zelfde artikel, eerste alinea, tweede volzin, heeft het verbod op beperkingen van de vrijheid van vestiging eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

10. Artikel 58 van het Verdrag breidt de rechten die door artikel 52 van het Verdrag worden toegekend aan natuurlijke personen, uit tot de vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht, hun statutaire zetel binnen de Gemeenschap hebben en het maken van winst beogen. Volgens de rechtspraak dient de zetel van de vennootschappen in dit verband, naar het voorbeeld van de nationaliteit van natuurlijke personen, ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een staat.(13)

11. De door het Verdrag gewaarborgde vrijheid van vestiging beoogt derhalve vennootschappen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, in staat te stellen hun activiteiten in de lidstaat van vestiging uit te oefenen volgens de aldaar voor nationale vennootschappen geldende regels. De

vrijheid van vestiging, die is gebaseerd op dezelfde beginselen als de verdragsbepalingen met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers⁽¹⁴⁾, verbiedt in principe elke openlijke discriminatie op grond van nationaliteit of, wat vennootschappen betreft, op grond van de plaats van de zetel in een andere lidstaat.⁽¹⁵⁾ Zij verbiedt eveneens indirecte of verkapte vormen van discriminatie, dat wil zeggen regelingen die door toepassing van andere onderscheidingscriteria dan de nationaliteit of de plaats van de zetel van vennootschappen tot hetzelfde resultaat zouden leiden.⁽¹⁶⁾

12. De vrijheid van vestiging staat eveneens in de weg aan in de lidstaat van ontvangst geldende maatregelen die, hoewel ze zonder onderscheid toepasselijk zijn op alle nationale en buitenlandse ondernemingen, de uitoefening van deze vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken⁽¹⁷⁾, evenals aan maatregelen waardoor de lidstaat van oorsprong de vestiging in een andere lidstaat bemoeilijkt van een naar zijn nationaal recht opgerichte vennootschap.⁽¹⁸⁾

13. Bovendien verleent artikel 52, eerste alinea, tweede volzin, van het Verdrag, juncto artikel 58 van het Verdrag vennootschappen het recht om vrijelijk uit een agentschap, filiaal of dochteronderneming de meest geschikte rechtsvorm te kiezen voor de uitoefening van hun activiteiten in een andere lidstaat.⁽¹⁹⁾

14. Aan het eind van deze uiteenzetting wil ik nog richtlijn 90/435/EEG van de Raad⁽²⁰⁾ noemen die, hoewel winstuitkeringen van een filiaal aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij er niet onder vallen, niettemin van invloed is op het antwoord op de door de verwijzende rechter voorgelegde vragen. Deze richtlijn heeft gemeenschappelijke regels vastgesteld die met name beogen een einde te maken aan de dubbele belasting van inkomsten die door dochterondernemingen worden uitgekeerd aan hun in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij. Zij bepaalt in wezen dat, om te voorkomen dat deze winst aan een tweede belastingheffing wordt onderworpen wanneer zij wordt uitgekeerd aan de moedermaatschappij, de lidstaat van genoemde maatschappij hetzij deze winst moet vrijstellen van belasting, hetzij wanneer hij de winst belast, de moedermaatschappij moet toestaan dat gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft van haar eigen belasting af te trekken. Deze richtlijn laat onverlet de toepassing van nationale of contractuele bepalingen die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden.

II – Nationaal rechtskader

15. De Duitse belastingwetgeving die toepasselijk was ten tijde van het litigieuze belastingjaar wordt op de volgende wijze beschreven door de verwijzende rechter.

16. Wat om te beginnen de belastingheffing in Duitsland betreft over de in deze lidstaat door een filiaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap behaalde winst, bepaalde het nationale recht dat buitenlandse vennootschappen waarvan noch de bedrijfsleiding, noch de zetel in Duitsland is gevestigd, in deze lidstaat voor de vennootschapsbelasting beperkt belastingplichtig zijn, dat wil zeggen enkel met betrekking tot de in deze lidstaat behaalde inkomsten.⁽²¹⁾ Onder de inkomsten die in Duitsland aldus kunnen worden belast, valt de in deze lidstaat door een vaste inrichting, zoals een filiaal, behaalde winst.

17. Bovendien kan overeenkomstig de tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Groothertogdom Luxemburg gesloten overeenkomst de winst van een te Luxemburg gevestigde vennootschap in Duitsland enkel worden belast over de door een vaste inrichting van deze vennootschap op Duits grondgebied behaalde inkomsten. De winst van deze vaste inrichting wordt berekend door aan haar de winst toe te rekenen die zij zou hebben gemaakt wanneer zij zich als een zelfstandige onderneming zou hebben beziggehouden met dezelfde of soortgelijke bedrijvigheid in dezelfde of soortgelijke omstandigheden.⁽²²⁾

18. De toepasselijke vennootschapsbelasting over de winst van een vaste inrichting is vastgesteld op 42 % van die winst.(23)

19. Wat betreft de belastingheffing in Duitsland over aldaar door een dochteronderneming van een niet-ingezeten vennootschap behaalde winst, zijn dochterondernemingen, omdat hun zetel of bedrijfsleiding in Duitsland is gevestigd, in deze lidstaat voor de vennootschapsbelasting onbeperkt belastingplichtig.(24) Wanneer deze winst niet wordt uitgekeerd, bedraagt de vennootschapsbelasting 45 % van de winst.

20. Wanneer deze winst uiterlijk op 30 juni 1996 door de dochteronderneming wordt uitgekeerd aan de moederonderneming, zonder voorafgaande winstinhouding of na inhouding van een deel van de winst, wordt de door de dochteronderneming verschuldigde belasting over de uitgekeerde winst vastgesteld op of verlaagd tot 30 % van de winst. De moederonderneming wordt eveneens belast tegen een tarief van 5 % van het ontvangen bedrag, hetgeen de totale belastingheffing over de door de dochteronderneming behaalde en volledig uitgekeerde winst brengt op 33,5 % van het belastbaar inkomen.(25)

21. Wanneer deze winst na 30 juni 1996 wordt uitgekeerd aan de moederonderneming, wordt het belastingtarief verlaagd tot 30 %, zonder aanvullende belastingheffing ten laste van de moederonderneming.(26)

22. Na de feiten van het hoofdgeding is de Duitse wetgeving gewijzigd. Vanaf het belastingjaar 2001 geldt voor de door een vennootschap in Duitsland behaalde winst een uniform belastingtarief van 25 %, ongeacht het feit of deze vennootschap in Duitsland beperkt of onbeperkt belastingplichtig is.(27)

III – Prejudiciële vragen

23. CLT-UFA betwist niet de berekening van de hoogte van de door haar filiaal tijdens het litigieuze belastingjaar behaalde winst, maar enkel het belastingtarief van 42 %. Nadat haar bezwaar door het Finanzgericht was afgewezen, heeft zij beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof, waarbij zij vernietiging vordert van het arrest van het Finanzgericht en wijziging van de litigieuze belastingaanslag in de zin van een verlaging van het belastingtarief tot 30 %.

24. Het Bundesfinanzhof wijst er in zijn verwijzingsbeslissing op dat verzoekster, omdat haar zetel zich in Luxemburg bevindt, anders en minder gunstig is behandeld wat de door haar filiaal in Duitsland behaalde winst betreft, dan wanneer zij haar activiteiten in Duitsland in de rechtsvorm van een vennootschap met zetel in Duitsland had uitgeoefend, omdat de gedurende het litigieuze belastingjaar in Duitsland door een dochteronderneming behaalde winst zou zijn onderworpen, in geval van volledige uitkering van de winst aan verzoekster, aan een belastingtarief van hoogstens 33,5 % in plaats van 42 %.

25. Het Bundesfinanzhof zet vervolgens uiteen dat het eraan twijfelt of dit verschil in de toepasselijke belastingtarieven kan worden gerechtvaardigd.

26. Een dergelijke rechtvaardiging kan volgens het Bundesfinanzhof met name niet worden gevonden in de door het Finanzamt aangevoerde doelstelling en systematiek van de Duitse toerekeningsregeling voor de vennootschapsbelasting. Het doel van deze regeling is de cumulatie te voorkomen van belastingheffing op de winst van in Duitsland onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschappen, die zou plaatsvinden indien de winst niet alleen werd belast bij de vennootschap zelf, maar eveneens bij de aandeelhouders, vennootschappen of particulieren, wanneer deze aan hen wordt uitgekeerd. De toerekeningsregeling biedt derhalve de mogelijkheid

de op het niveau van de vennootschap geheven belasting te verrekenen met de door de onbeperkt belastingplichtige winstgerechtigden verschuldigde vennootschaps- of inkomstenbelasting. De belasting over de winst wordt bijgevolg verminderd tot 30 % en vormt, anders dan de belastingheffing over de door een vaste inrichting behaalde winst, geen definitieve belastingheffing.

27. Het Bundesfinanzhof wijst er echter op, dat het belastingtarief van 30 % niet enkel toepasselijk is op de winst die is uitgekeerd aan aandeelhouders die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn, maar eveneens op de door een Duitse dochteronderneming aan een in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij uitgekeerde winst, zodat er, anders dan het Finanzamt meent, geen sprake is van congruentie tussen het toepasselijke belastingtarief in geval van winstuitkeringen en de belastingheffing over dividenden bij aandeelhouders.

28. Het Bundesfinanzhof betwijfelt daarom of uit de rechtspraak van het Hof zonder aarzeling de antwoorden op de door het beroep van CLT-UFA opgeroepen juridische problemen kunnen worden afgeleid. Het herinnert eraan dat in het arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, het Griekse belastingstelsel voorzag in de toepassing van een belastingtarief van 40 % over de belastbare inkomsten van buitenlandse vennootschappen, terwijl het toepasselijke tarief voor de inkomsten van nationale vennootschappen slechts 35 % bedroeg. Het Hof heeft dit onverenigbaar verklaard met de artikelen 52 en 58 van het Verdrag. In het onderhavige geval worden vaste inrichtingen van vennootschappen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, evenwel slechts benadeeld wanneer wordt aangenomen dat een vergelijkbare Duitse vennootschap de winst pleegt uit te keren, aangezien, wanneer deze vennootschap zou besluiten de winst te reserveren, het belastingtarief 45 % bedraagt.

29. Het Bundesfinanzhof wijst er vervolgens op dat, omdat verzoekster onmiddellijk na ommekomst van het belastingjaar 1994 heeft kunnen beschikken over de door haar filiaal behaalde winst, ervan uit zou kunnen worden gegaan dat zij zich in een objectief vergelijkbare situatie bevond als een moederonderneming die haar zetel in een andere lidstaat heeft en waaraan haar Duitse dochteronderneming de door deze laatstgenoemde behaalde winst volledig heeft uitgekeerd. Het zou derhalve volstaan, teneinde de schending van het gemeenschapsrecht op te heffen die mogelijk is veroorzaakt door de toepassing van de betrokken belastingregeling, om het op verzoekster toegepaste belastingtarief te verlagen tot 33,5 %.

30. Gelet op deze overwegingen heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moeten de artikelen 52 EG-Verdrag juncto 58 EG-Verdrag aldus worden uitgelegd dat het recht van vrije vestiging wordt geschonden wanneer voor de winst die een buitenlandse kapitaalvennootschap uit de EU in 1994 via een filiaal in Duitsland heeft behaald, een Duitse vennootschapsbelasting van 42 % geldt (zgn. belastingtarief voor vaste inrichtingen), terwijl:

- voor de winst slechts een Duitse vennootschapsbelasting van 33,5 % zou gelden wanneer deze winst door een in Duitsland onbeperkt aan de vennootschapsbelasting onderworpen dochteronderneming van de buitenlandse kapitaalvennootschap uit de EU zou zijn behaald en uiterlijk op 30 juni 1996 volledig aan de moederonderneming zou zijn uitgekeerd,
- voor de winst aanvankelijk weliswaar een Duitse vennootschapsbelasting van 45 % zou gelden wanneer de dochteronderneming deze winst tot 30 juni 1996 zou hebben gereserveerd, doch in geval van een volledige uitkering na 30 juni 1996 de vennootschapsbelasting achteraf tot 30 % zou worden verlaagd?

2) Dient het belastingtarief voor vaste inrichtingen, voorzover het in strijd is met de artikelen 52

EG-Verdrag juncto 58 EG-Verdrag, voor het litigieuze jaar tot 30 % te worden verlaagd om de schending op te heffen?”

IV – Beoordeling

A – Eerste prejudiciële vraag

31. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen of de artikelen 52 en 58 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat ze in de weg staan aan de belastingregeling van een lidstaat volgens welke de winst die in deze lidstaat is behaald door de vaste inrichting van een vennootschap waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, is onderworpen aan een vast tarief voor de vennootschapsbelasting van 42 %, zonder mogelijkheid van verlaging, terwijl, wanneer deze winst wordt behaald door een vennootschap die haar zetel in de betrokken lidstaat heeft, zoals een dochteronderneming, en volledig door deze dochteronderneming wordt uitgekeerd aan haar moederonderneming waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, deze winst wordt belast met een tarief van 33,5 %, indien zij uiterlijk 30 juni 1996 wordt uitgekeerd, of van 30 %, indien uitkering na 30 juni 1996 plaatsvindt.

32. De Duitse regering en het Finanzamt stellen dat het litigieuze stelsel de artikelen 52 en 58 van het Verdrag niet schendt en dat de eerste prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord. De kern van hun argumentatie kan als volgt worden samengevat.

1. Argumenten van de Duitse regering en het Finanzamt

33. De Duitse regering en het Finanzamt stellen dat het door CLT-UFA bestreden verschil in behandeling niet in strijd is met de bepalingen met betrekking tot de vrijheid van vestiging, omdat haar situatie niet vergelijkbaar is met die van een Duitse dochteronderneming die haar winst uitkeert aan een moederonderneming die haar zetel in een andere lidstaat heeft.

34. Zij betogen om te beginnen dat het door een filiaal overmaken van de winst aan zijn moederonderneming niet vergelijkbaar is met de volledige uitkering van de winst van een dochteronderneming aan haar eigen moederonderneming. Terwijl het in het geval van een filiaal gaat om een zuiver interne transactie binnen een en dezelfde onderneming, heeft de uitkering van de winst door een dochteronderneming aan haar moederonderneming tot gevolg dat die winst het vermogen van de dochteronderneming verlaat.

35. Zij zetten vervolgens uiteen dat, anders dan de litigieuze belastingstelsels in de zaken die hebben geleid tot de arresten Commissie/Frankrijk, Royal Bank of Scotland en Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, het in het Duitse belastingstelsel voorziene verschil in behandeling dat door CLT-UFA wordt bestreden, niet berust op het criterium van de plaats van de zetel van de betrokken ondernemingen, maar op dat van de uitkering van de winst. Wanneer de winst niet wordt uitgekeerd, bedraagt het belastingtarief 45 %, en dit tarief wordt enkel verlaagd tot 33,5 % of tot 30 % wanneer de winst wordt uitgekeerd.

36. Volgens het in 1994 toepasselijke Duitse recht wordt de moedermaatschappij aldus in Duitsland onderworpen aan belastingheffing, indien haar zetel en haar vaste inrichting zich beide in deze lidstaat bevinden. Het belastingtarief voor de winst, met inbegrip van de door haar vaste inrichting behaalde winst, is dus afhankelijk van de wijze waarop de winst wordt aangewend. Wanneer de winst niet wordt uitgekeerd, bedraagt het belastingtarief 45 %, terwijl, wanneer zij wél wordt uitgekeerd aan de aandeelhouders, het tarief wordt verlaagd tot 30 %. Ingeval de winst gedeeltelijk wordt ingehouden en gedeeltelijk wordt uitgekeerd, hangt het belastingtarief af van de verhouding tussen de ingehouden en de uitgekeerde winst.

37. De Duitse regering en het Finanzamt herinneren eraan, dat deze verlaging van het belastingtarief voor winsten gekoppeld is aan de toerekeningsregeling voor de belasting, die is bedoeld ter voorkoming van dubbele belasting van winsten, waarvan sprake zou zijn indien eerst vennootschapsbelasting werd geheven over de door de vennootschap behaalde winst en vervolgens over dezelfde winst bij de aandeelhouders wanneer deze aan hen wordt uitgekeerd. Volgens deze interveniënten kan een dergelijk systeem enkel worden toegepast op vennootschappen waarvan de winst tot belastbare inkomsten kan leiden bij de winstgerechtigden. Het definitieve belastingtarief van 42 % is derhalve niet enkel toepasselijk op buitenlandse vennootschappen die in Duitsland een vaste inrichting drijven, maar eveneens op nationale vennootschappen waarvan de inkomsten zo worden aangewend dat het heffen van belasting daarover niet mogelijk is.(28)

38. Op grond van de systematiek van deze regeling kan het overmaken van de winst van een filiaal aan zijn buitenlandse moederonderneming derhalve niet worden beschouwd als een winstuitkering, omdat de winst ter beschikking van genoemde onderneming blijft. De Duitse regering erkent dat in dit systeem logischerwijs rekening zou moeten worden gehouden met de wijze waarop de niet-ingezeten moederonderneming de winst aanwendt. Hiervoor is evenwel niet gekozen, enerzijds omdat deze onderneming onder de fiscale bevoegdheid valt van de lidstaat waar zij haar zetel heeft en anderzijds omdat deze keuze moeilijk op te lossen praktische problemen zou opleveren, zowel voor de betrokken onderneming als voor de belastingdienst. Om die redenen heeft de Duitse wetgever besloten om deze vennootschappen aan hetzelfde stelsel te onderwerpen als nationale vennootschappen waar de vaststelling van de belasting evenmin afhankelijk is van de verdeling van de inkomsten.

39. Tenslotte voert de Duitse regering aan, dat het heffen van belasting over de winst die in Duitsland is behaald door een vaste inrichting van een vennootschap die haar zetel in een andere lidstaat heeft, tegen een tarief van 30 %, in het licht van de Duitse regeling niet gerechtvaardigd zou zijn, omdat een dergelijk tarief toepasselijk zou zijn onafhankelijk van het feit of de moederonderneming haar winst al of niet uitkeert, en aldus zou kunnen leiden tot een gunstiger behandeling van filialen. Bovendien staat niet vast dat Duitse dochterondernemingen altijd hun volledige winst uitkeren aan hun niet-ingezeten moederonderneming.

40. Het Finanzamt voegt daaraan toe, dat de over de door een dochteronderneming aan haar moederonderneming uitgekeerde winst geheven belasting, volgens de ten tijde van de feiten geldende regels moet worden verhoogd met een definitieve heffing over de niet-afrekbare bedrijfskosten. Het Finanzamt geeft een rekenvoorbeeld waarin de totale heffing over de aan de moederonderneming uitgekeerde winst kan oplopen van 33,5 % naar 35,59 %.

2. Beoordeling

41. Ik ben het niet eens met het door de Duitse regering en het Finanzamt verdedigde standpunt. Met de Commissie en CLT-UFA ben ik om de volgende redenen van mening, dat de artikelen 52 en 58 van het Verdrag in de weg staan aan een stelsel zoals het litigieuze stelsel. Ik volg daarbij de gewoonlijk door het Hof op dit gebied toegepaste beoordelingsmethode.(29) Om te beginnen lijkt het betrokken belastingstelsel een minder gunstige behandeling tot gevolg te hebben van vennootschappen waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt en een beperking in te houden van de vrijheid van deze vennootschappen om de rechtsvorm te kiezen voor een nevenvestiging in Duitsland. Bovendien lijken de situaties waarop deze verschillende behandeling toepasselijk is, te kunnen worden beschouwd als objectief vergelijkbaar. Tenslotte lijkt deze beperking van de vrijheid van vestiging niet gerechtvaardigd.

a) Is er sprake van een minder gunstige behandeling van vennootschappen waarvan de zetel

zich in een andere lidstaat bevindt en van een beperking van de vrijheid van deze vennootschappen om de rechtsvorm te kiezen voor een nevenvestiging in Duitsland?

42. Ik heb al eerder gesteld, dat de vrijheid van vestiging aan vennootschappen van een lidstaat het recht verleent om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen voor hun nevenvestiging in een andere lidstaat. Er dient te worden gepreciseerd wat de reikwijdte van dit recht is, zoals dat blijkt uit de rechtspraak.

43. Het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, had betrekking op een belastingkrediet, „avoir fiscal” genaamd, dat was bedoeld om te voorkomen dat winsten van vennootschappen dubbel werden belast, eerst in het kader van de vennootschapsbelasting en vervolgens bij de ontvangers van dividenden. Dit belastingkrediet was voorbehouden aan vennootschappen waarvan de zetel in Frankrijk was gevestigd of op het grondgebied van landen die met de Franse Republiek overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting hadden gesloten. Ten overstaan van het Hof voerde de Franse regering als argument aan, dat dit verschil in behandeling geen schending inhield van de vrijheid van vestiging van niet-ingezeten vennootschappen, omdat dezen ervoor konden kiezen hun activiteiten in Frankrijk via een dochteronderneming uit te oefenen in plaats van via een filiaal, teneinde aanspraak te kunnen maken op dit „avoir fiscal”.

44. Het Hof heeft dit argument verworpen en heeft bevestigd dat artikel 52, eerste alinea, tweede volzin, van het Verdrag aan de economische subjecten uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere lidstaat past, zodat deze vrije keuze niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen.(30)

45. In het arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, heeft het Hof gepreciseerd in welke omstandigheden kan worden geoordeeld dat deze vrije keuze in strijd met het Verdrag wordt beperkt. Het betrokken belastingstelsel weigerde aan een niet-ingezeten kapitaalvennootschap, welke in Duitsland een filiaal dreef door middel waarvan zij deelnemingen verwierf in vennootschappen die in andere staten waren gevestigd en door middel waarvan zij dividenden ontving die afkomstig waren van dergelijke deelnemingen, bepaalde belastingvoordelen toe te kennen met betrekking tot de belastingheffing over deze deelnemingen of deze dividenden.(31) Deze voordelen werden in genoemd stelsel voorbehouden aan vennootschappen die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig waren, hetzij op grond van de nationale wetgeving, hetzij op grond van met derde landen gesloten bilaterale overeenkomsten. In Duitsland onbeperkt belastingplichtige vennootschappen werden omschreven als vennootschappen die hun zetel of bedrijfsleiding in die lidstaat hebben, daaronder begrepen de Duitse dochterondernemingen van buitenlandse vennootschappen.

46. Het Hof heeft overwogen dat de weigering om de betrokken fiscale voordelen aan in Duitsland gevestigde vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen te verlenen, het voor deze laatste „minder interessant” maakte om deelnemingen via Duitse filialen te hebben, aangezien deze voordelen alleen ten goede konden komen aan Duitse dochtermaatschappijen, „waardoor de vrije keuze van de passende rechtsvorm voor de uitoefening van een bedrijf in een andere lidstaat – een vrijheid die artikel 52, eerste alinea, tweede zin, van het Verdrag de marktdeelnemers uitdrukkelijk verleent – wordt beperkt.”(32) Het heeft daaruit afgeleid dat „[d]e verschillende behandeling van de filialen van buitenlandse vennootschappen ten opzichte van de binnenlandse vennootschappen en de daaruit voortvloeiende beperking van de vrije keuze van de vorm van de nevenvestiging [...] als één zelfde schending van de artikelen 52 en 58 van het Verdrag [moeten] worden aangemerkt.”(33)

47. Deze motivering bevestigt om te beginnen, dat de vrije keuze van de rechtsvorm van de nevenvestiging integraal onderdeel is van de door de artikelen 52 en 58 van het Verdrag

toegekende rechten, en dat deze artikelen elke beperking van deze vrije keuze verbieden die het gevolg is van een met artikel 52 van het Verdrag strijdige behandeling, omdat dit een openlijke discriminatie inhoudt op grond van de plaats van de zetel van vennootschappen. Wij kunnen eveneens concluderen, gelet op de uitdrukking dat het betrokken stelsel de oprichting van Duitse filialen „minder interessant” maakt, dat deze artikelen niet enkel beperkingen van deze vrije keuze verbieden die het gevolg zijn van een openlijke discriminatie, maar eveneens beperkingen die voortvloeien uit andere vormen van met artikel 52 van het Verdrag strijdige beperkingen, dat wil zeggen indirect discriminerende stelsels of stelsels die de uitoefening van de vrijheid van vestiging minder interessant maken of die de vestiging van een nationale vennootschap in een andere lidstaat belemmeren.

48. Op de tweede plaats volgt uit de hierboven aangehaalde motivering, dat wanneer aan een filiaal van een niet-ingezeten vennootschap niet dezelfde voordelen worden verleend als aan de dochteronderneming van een buitenlandse vennootschap, er sprake is van een aantasting van de door de artikelen 52 en 58 van het Verdrag toegekende vrije keuze van de rechtsvorm van de nevenvestiging. Hieruit volgt a contrario dat deze vrije keuze inhoudt, dat het filiaal van een vennootschap die haar zetel in een andere lidstaat heeft, in de staat van ontvangst dezelfde voordelen moet genieten als de dochterondernemingen van vennootschappen die eveneens hun zetel in een andere lidstaat hebben.

49. Volgens het arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, is de reikwijdte van deze gelijke behandeling bovendien niet beperkt tot de door het recht van de staat van ontvangst toegekende rechten, maar omvat zij eveneens de voordelen die zijn voorzien in door de staat van ontvangst met derde landen gesloten overeenkomsten.

50. Bij de bespreking van het litigieuze belastingstelsel in het onderhavige geval, dienen deze overwegingen in aanmerking te worden genomen.

51. Uit de door de verwijzende rechter gegeven beschrijving van het Duitse belastingstelsel blijkt, dat in casu de in Duitsland door een dochteronderneming behaalde winst, wanneer deze wordt uitgekeerd aan de niet-ingezeten moederonderneming, in aanmerking komt voor een verlaging van het globale belastingtarief van 45 % tot 33,5 %, en zelfs tot 30 % wanneer de winstuitkering plaatsvindt na 30 juni 1996, terwijl een dergelijke mogelijkheid niet bestaat voor niet-ingezeten vennootschappen die in Duitsland hun activiteiten uitoefenen door middel van een vaste inrichting, zoals een filiaal. Het staat vast dat de in Duitsland door middel van een filiaal behaalde winst wordt belast tegen een tarief van 42 % en dat dit een definitief tarief is, zodat het van toepassing is, onafhankelijk van het feit of deze winst volledig of gedeeltelijk door genoemd filiaal wordt overgemaakt aan de moedervennootschap.

52. Ook al kan bovendien in bepaalde gevallen, zoals beschreven door het Finanzamt, de door een Duitse dochteronderneming aan de niet-ingezeten moederonderneming uitgekeerde winst tegen een hoger tarief worden belast dan de winst die door een filiaal van een buitenlandse moedervennootschap is behaald, dan nog valt niet serieus te betwisten dat een verlaging van het belastingtarief tot 33,5 % of tot 30 % in het algemeen zal leiden tot een gunstiger behandeling dan een heffing tegen een definitief belastingtarief van 42 %.

53. Het nadeel dat wordt veroorzaakt door dit verschil in belastingtarief voor in Duitsland behaalde winst, kan tenslotte niet worden opgeheven door de tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland gesloten overeenkomst, omdat deze overeenkomst niet voorziet in een regeling tot verrekening van de in Duitsland betaalde belasting over de in deze lidstaat behaalde winst, maar deze winst uitsluit van de belastinggrondslag van de Luxemburgse vennootschapsbelasting, ongeacht of zij is behaald door een dochteronderneming dan wel een filiaal.(34)

54. Zoals de verwijzende rechter opmerkt, is het bijzondere karakter van het litigieuze stelsel echter gelegen in het feit dat deze nadelige behandeling zich enkel voordoet wanneer de winst door de Duitse dochteronderneming aan haar buitenlandse moederonderneming wordt uitgekeerd, omdat, wanneer deze dochteronderneming de winst niet uitkeert, een belastingtarief van 45 % geldt, wat een hoger tarief is dan het tarief voor in Duitsland door een filiaal van een niet-ingezeten moederverenootschap behaalde winst. De omstandigheden van het onderhavige geval verschillen wat dat betreft derhalve van de litigieuze stelsels in de zaken Commissie/Frankrijk en Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald.

55. In deze zaken waren de litigieuze voordelen niet afhankelijk van een dergelijke voorwaarde en hadden zij rechtstreeks invloed op het vermogen van de dochterondernemingen. Het verschil in behandeling bestond derhalve tussen de dochterondernemingen en de vaste inrichtingen. In het onderhavige geval echter is het litigieuze voordeel, bestaande uit de verlaging van het belastingtarief, niet werkelijk van invloed op het vermogen van de dochteronderneming, maar op dat van haar niet-ingezeten moederonderneming, omdat genoemde verlaging enkel toepasselijk is wanneer de winst aan laatstgenoemde wordt uitgekeerd.

56. Mijns inziens noopt dit echter niet tot de conclusie, dat het uit het litigieuze stelsel voortvloeiende verschil in behandeling geen met het Verdrag strijdige beperking vormt van de vrije keuze van de rechtsvorm van de nevenvestiging. Wanneer wij het doel van de vrijheid van vestiging bezien, dit bestaat erin om vennootschappen die hun zetel in een lidstaat hebben, in staat te stellen een nevenvestiging op te richten in een andere lidstaat om aldaar onder dezelfde voorwaarden als nationale vennootschappen hun activiteiten uit te oefenen en daar dus vermogen te vergaren. Het lijkt derhalve inherent aan de uitoefening van die vrijheid dat de door de nevenvestiging behaalde winst wordt uitgekeerd of overgemaakt aan de moederverenootschap. Wat dat betreft blijkt uit de door de verwijzende rechter verschaft gegevens dat de nationale dochterondernemingen in het algemeen hun winst hebben uitgekeerd aan hun buitenlandse moederonderneming en op die wijze hebben kunnen profiteren van de verlaging van het belastingtarief.(35)

57. Gelet op deze overwegingen heeft een gunstiger behandeling van dochterondernemingen ten opzichte van filialen, wat de voorwaarden betreft waaronder eerstgenoemden de winst die zij hebben behaald in de lidstaat van vestiging aan hun moederonderneming kunnen doen toekomen, mijns inziens geen andere gevolgen voor de vrijheid om de rechtsvorm van de nevenvestiging te kiezen dan de litigieuze voordelen in de zaken Commissie/Frankrijk en Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, die een rechtstreekse verlaging van de belasting over de door de dochteronderneming in de staat van ontvangst behaalde winst tot gevolg hadden. In zoverre kunnen wij ervan uitgaan dat het litigieuze belastingstelsel, doordat het aan dochterondernemingen de mogelijkheid van een belastingverlaging voorbehoudt wanneer zij hun winst aan hun niet-ingezeten moederonderneming uitkeren, hen ten opzichte van filialen daadwerkelijk zodanig bevoordeelt, dat er sprake is van een beperking van de vrijheid om de rechtsvorm te kiezen van de nevenvestiging door middel waarvan niet-ingezeten vennootschappen hun activiteiten in Duitsland kunnen uitoefenen.

58. Vervolgens hebben wij gezien dat de vrijheid van vestiging in principe elke openlijke of indirecte discriminatie op grond van de plaats van de zetel van de betrokken vennootschappen in een andere lidstaat, verbiedt. Uit de beschrijving van het litigieuze belastingstelsel blijkt eveneens, dat de vennootschappen die profiteren van deze mogelijkheid om de belasting over hun winst te verlagen ingeval de winst wordt uitgekeerd, in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn, omdat hun zetel of bedrijfsleiding in die lidstaat is gevestigd.

59. Het criterium dat bepalend is voor de toepassing van de mogelijkheid om gebruik te maken van de verlaging van het belastingtarief wanneer de winst wordt uitgekeerd, lijkt mij hetzelfde te zijn als het criterium dat bepalend was voor de toepassing van de litigieuze belastingvoordelen in de zaak Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald. In dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat de nationale wetgeving bepaalde belastingvoordelen voorbehield aan vennootschappen die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig waren en dat deze vennootschappen in genoemde wetgeving werden omschreven als vennootschappen die hun zetel of bedrijfsleiding in Duitsland hadden. Het heeft daaruit afgeleid dat de weigering om genoemde voordelen toe te kennen, dus hoofdzakelijk buitenlandse vennootschappen trof en was gebaseerd op het criterium van de zetel van de vennootschap.(36)

60. In het onderhavige geval kan dezelfde analyse worden gemaakt. Zelfs wanneer, zoals de Duitse regering en het Finanzamt stellen, binnen de algemene opzet van het litigieuze belastingstelsel de verlaging van het belastingtarief voor door kapitaalvennootschappen behaalde winst samenhangt met de uitkering van die winst, neemt dat niet weg dat het in de regelgeving genoemde criterium, dat het recht verleent om gebruik te maken van de mogelijkheid om deze verlaging van het belastingtarief te verkrijgen wanneer de winst wordt uitgekeerd, juist de zetel van de betrokken vennootschappen is. De verwijzende rechter, tot wiens bevoegdheid het behoort zijn nationale recht uit te leggen, stelt in dit verband uitdrukkelijk dat verzoekster verschillend en minder gunstig wordt behandeld „doordat haar zetel en haar bedrijfsleiding in Luxemburg gevestigd zijn”.(37)

61. Gelet op deze elementen ben ik van mening dat de in het arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, getrokken conclusies ook gelden voor het onderhavige geval, in die zin dat het litigieuze belastingstelsel een minder gunstige behandeling inhoudt van niet-ingezeten vennootschappen op grond van de plaats van hun zetel, hetgeen het voor deze vennootschappen minder aantrekkelijk maakt om in Duitsland hun activiteiten uit te oefenen door middel van een filiaal, waardoor de vrijheid die zij krachtens artikel 52, eerste alinea, tweede volzin van het Verdrag genieten, om de rechtsvorm van de nevenvestiging te kiezen, wordt beperkt.

62. Ik concludeer hieruit dat een dergelijk stelsel in strijd moet worden verklaard met de artikelen

52 en 58 van het Verdrag, omdat, zoals wij hierna zullen zien, de situaties van niet-ingezetenen vennootschappen die in Duitsland hun activiteiten uitoefenen door middel van een filiaal, respectievelijk een dochteronderneming als objectief vergelijkbaar kunnen worden beschouwd.

b) Is er sprake van objectief vergelijkbare situaties?

63. De in de artikelen 52 en 58 van het Verdrag erkende vrijheid om de rechtsvorm van de nevenvestiging te kiezen door middel waarvan een economisch subject zijn werkzaamheden moet kunnen uitoefenen in een andere lidstaat, brengt logischerwijs met zich mee dat, om die keuze werkelijk inhoud te kunnen geven, deze verschillende vormen van nevenvestiging onder onderscheiden rechtsregelingen vallen. De vrije keuze van de rechtsvorm van de nevenvestiging heeft derhalve tot doel, de economische subjecten de mogelijkheid te bieden hun werkzaamheden uit te oefenen door middel van een agentschap of een filiaal, zonder eigen rechtspersoonlijkheid, wiens verplichtingen de moedervernootschap binden. Deze vrije keuze biedt hen eveneens de mogelijkheid hun werkzaamheden in de staat van vestiging uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, dat wil zeggen een vennootschap die zelf rechtspersoon is en die in het algemeen is onderworpen aan strengere oprichtingsformaliteiten, zoals het storten van een aandelenkapitaal, wier verplichtingen de moederonderneming niet binden, en die, anders dan een agentschap of een filiaal, in de staat van ontvangst wordt beschouwd als een vennootschap waarvan de zetel zich in die staat bevindt.

64. Omdat op belastinggebied het woonplaatscriterium in nationale wetgevingen doorgaans wordt gebruikt als aanknopingscriterium, lopen vaste inrichtingen van niet-ingezetenen vennootschappen dus het risico anders te worden behandeld door de belastingwetgeving van de staat van vestiging dan nationale vennootschappen, met inbegrip van de dochterondernemingen van vennootschappen waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt.

65. Om aan te tonen dat een dergelijk verschil in behandeling niet in strijd is met de vrijheid van vestiging, voorzover deze vrijheid discriminatie verbiedt en het begrip discriminatie wordt omschreven als het toepassen van verschillende regels op objectief vergelijkbare situaties of het toepassen van dezelfde regel op verschillende situaties⁽³⁸⁾, voeren de betrokken lidstaten regelmatig aan dat dit verschil in behandeling geen schending vormt van het gemeenschapsrecht omdat de situatie van nationale vennootschappen en die van niet-ingezetenen vennootschappen niet objectief vergelijkbaar zou zijn.

66. Deze stelling heeft met betrekking tot natuurlijke personen weerklank gevonden in de rechtspraak. In het arrest Schumacker, reeds aangehaald, heeft het Hof namelijk naar aanleiding van een nationale wetgeving die bepaalde belastingvoordelen die verbonden waren met hun persoonlijke en gezinssituatie, enkel voorbehield aan ingezetenen, geoordeeld dat bij directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn.⁽³⁹⁾ Dit is enkel anders wanneer de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁽⁴⁰⁾ Enkel in dit geval bestaat er volgens de rechtspraak in de werkstaat geen objectief verschil meer tussen de situatie van deze niet-ingezetene en die van ingezetenen.

67. Anders dan de Duitse regering denk ik niet, dat de premisse dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar is, ook geldt op het gebied van de directe belasting van vennootschappen. Wat natuurlijke personen betreft, onderscheidt het woonplaatscriterium zich immers van het nationaliteitscriterium en kan het de oorzaak zijn van een slechts indirecte discriminatie, terwijl bij vennootschappen hun zetel een soortgelijke rol speelt als de nationaliteit bij natuurlijke personen. Weliswaar heeft het Hof in het arrest Commissie/Frankrijk,

reeds aangehaald, dat het standaardarrest op dit gebied vormt, erkend dat niet geheel kan worden uitgesloten, dat een onderscheid naar de zetel van de vennootschap op het gebied van het belastingrecht onder bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd kan zijn⁽⁴¹⁾, doch het heeft daaraan meteen toegevoegd dat de erkenning dat de lidstaat van vestiging vrijelijk een andere behandeling mag toepassen, enkel omdat de zetel van een vennootschap in een andere lidstaat is gevestigd, aan artikel 58 van het Verdrag iedere inhoud zou ontnemen.⁽⁴²⁾ Deze analyse geldt, voorzover mij bekend, nog steeds onverkort wat vennootschappen betreft.⁽⁴³⁾

68. Wanneer ik echter de rechtspraak bestudeer met betrekking tot nationale belastingstelsels die een verschil in behandeling hebben gebaseerd op de plaats van de zetel van vennootschappen, stel ik vast dat de schending van het gemeenschapsrecht niet zozeer voortvloeit uit de verwijzing naar de zetel of de woonplaats, maar uit het feit dat de betrokken lidstaat dit aanknopingscriterium binnen een en hetzelfde belastingstelsel verschillend heeft toegepast naar gelang het de vaststelling van de belastingplichtigheid betrof, dan wel de toekenning van daarmee verbonden voordelen. Anders gezegd, de schending van het gemeenschapsrecht vloeit voort uit het feit dat de betrokken lidstaat binnen een en hetzelfde belastingstelsel de niet-ingezeten vennootschap bij de vaststelling van de belastinggrondslag behandelt als een nationale vennootschap en haar vervolgens, bij de berekening van de belasting, uitsluit van de daarmee verbonden voordelen.

69. In het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, dat, zoals bekend, ging over een belastingkrediet dat was voorbehouden aan vennootschappen waarvan de zetel in Frankrijk was gevestigd of op het grondgebied van landen die met de Franse Republiek overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting hebben gesloten, heeft het Hof aldus naar aanleiding van het argument van de Franse regering dat de situatie van deze vennootschappen en die van vennootschappen met zetel in een andere lidstaat niet vergelijkbaar is, opgemerkt dat de Franse belastingbepalingen, wat de vaststelling van de belastinggrondslag ter bepaling van de vennootschapsbelasting betrof, geen onderscheid maakten tussen nationale vennootschappen en de agentschappen en filialen van vennootschappen met zetel in het buitenland. Beide categorieën vennootschappen waren immers belasting verschuldigd over de winst die was behaald in in Frankrijk gedreven ondernemingen – met uitsluiting van de in het buitenland behaalde winst –, of die krachtens een overeenkomst inzake dubbele belasting in Frankrijk mocht worden belast.⁽⁴⁴⁾

70. Het Hof heeft hieruit geconcludeerd dat de litigieuze regeling deze beide categorieën vennootschappen niet, zonder een discriminatie in het leven te roepen, in het kader van dezelfde belastingheffing verschillend mocht behandelen op het punt van de toekenning van een daaraan gekoppeld voordeel. Volgens het Hof had de nationale wetgever namelijk erkend, door nationale vennootschappen en de vaste inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen met betrekking tot de belasting op door hen behaalde winst identiek te behandelen, dat tussen hen, voor wat de wijze van heffing en de voorwaarden van deze belasting aanging, geen objectief verschil in situatie bestond, dat een verschil in behandeling kon rechtvaardigen.⁽⁴⁵⁾

71. Dezelfde beoordelingsmethode is toegepast in de arresten Royal Bank of Scotland en Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald. In deze arresten is eveneens de vraag opgeworpen, of de omstandigheid dat in de betrokken lidstaat dochterondernemingen van niet-ingezeten vennootschappen als onbeperkt belastingplichtig werden aangemerkt, dat wil zeggen dat zij aldaar op basis van hun mondiale inkomen werden belast, terwijl niet-ingezeten vennootschappen die aldaar hun werkzaamheden uitoefenen door middel van een vaste inrichting, slechts als beperkt belastingplichtig werden aangemerkt, dat wil zeggen dat zij aldaar enkel werden belast op basis van de in genoemde lidstaat door deze inrichting behaalde winst, tot de conclusie moet leiden dat hun situaties niet objectief vergelijkbaar kunnen worden geacht.⁽⁴⁶⁾

72. De zaak die heeft geleid tot het arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, betrof de Griekse wetgeving, die voorzag in een belastingtarief van 40 % voor door een bank behaalde winst die zijn zetel in een andere lidstaat had en zijn werkzaamheden in Griekenland uitoefende door middel van een vaste inrichting, terwijl vennootschappen die hun zetel in Griekenland hadden, werden belast tegen een tarief van 35 %.

73. Evenals in het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, heeft het Hof opgemerkt dat de Griekse belastingwetgeving ten aanzien van de vaststelling van de belastinggrondslag geen zodanig verschil maakte tussen deze twee categorieën van vennootschappen dat dit een ongelijke behandeling opleverde. Het heeft vastgesteld dat de belasting wordt berekend naar de zuivere winst, na aftrek van de niet-belastbare inkomsten, en dat deze winst zowel voor binnenlandse als voor buitenlandse vennootschappen volgens dezelfde regels wordt bepaald. Het heeft daaraan toegevoegd dat de omstandigheid dat de in Griekenland gevestigde vennootschappen aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn, terwijl buitenlandse vennootschappen die in die staat actief zijn door middel van een vaste inrichting, alleen belastingplichtig zijn voor de door die vaste inrichting aldaar behaalde winst „niet weg[neemt] dat de situaties van de twee categorieën van vennootschappen, onder overigens gelijke omstandigheden, vergelijkbaar kunnen worden geacht wat betreft de wijze van vaststelling van de belastinggrondslag.”(47)

74. Insgelijks heeft het Hof in het arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, dat, zoals wij hebben gezien, betrekking had op belastingvoordelen bij de heffing van belasting over deelnemingen en dividenden, geoordeeld dat de situaties van binnenlandse en buitenlandse vennootschappen objectief vergelijkbaar waren, omdat het ontvangen van dividenden in Duitsland en het bezit van deelnemingen in buitenlandse dochter- en kleindochtermaatschappijen aldaar belastbaar is, ongeacht of het om een binnenlandse vennootschap gaat dan wel om een buitenlandse vennootschap die de dividenden ontvangt of de deelnemingen bezit via een in Duitsland gevestigde vaste inrichting.(48)

75. Wat de vaststelling van de belastinggrondslag voor in Duitsland behaalde winst betreft, dient derhalve te worden nagegaan of het litigieuze belastingstelsel niet-ingezeten vennootschappen die hun werkzaamheden uitoefenen door middel van een vaste inrichting op dezelfde wijze behandelt als vennootschappen die deze werkzaamheden uitoefenen door middel van een dochteronderneming.

76. Uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens blijkt duidelijk dat de winst die een dochteronderneming met haar commerciële activiteit in Duitsland behaalt, wordt berekend volgens dezelfde regels als de in die lidstaat door een vaste inrichting van een niet-ingezeten vennootschap behaalde winst.(49) De nationale rechter preciseert eveneens dat, hoewel in bepaalde gevallen in het kader van bijzondere overeenkomsten tussen de moederonderneming en de dochteronderneming de door deze laatstgenoemde behaalde winst groter kan zijn dan die welke in voor het overige identieke omstandigheden aan een filiaal zou zijn toegerekend, dit doorgaans niet het geval is.(50)

77. De Commissie stelt bovendien met betrekking tot de wijze van vaststelling van de belastinggrondslag, dat de belastbare inkomsten van niet-ingezeten vennootschappen, welke in principe slechts belastingplichtig zijn over de door hun vaste inrichting in Duitsland behaalde winst, onder meer ook dividenden van buitenlandse vennootschappen, rente-inkomsten van buitenlandse debiteuren of licentievergoedingen van buitenlandse licentiehouders, kunnen omvatten. Daarentegen is de winst uit buitenlandse bron die wordt behaald door vennootschappen die hun zetel in Duitsland hebben en aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn, dikwijls vrijgesteld op grond van overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.(51) Deze beschrijving van de belastinggrondslagen van een vaste inrichting, respectievelijk vennootschappen die hun zetel in

Duitsland hebben, is niet bestreden door de Duitse regering.

78. Gelet op deze elementen kan volgens mij redelijkerwijs worden geoordeeld dat het litigieuze stelsel, wat betreft de wijze van vaststelling van de belastinggrondslag, geen onderscheid maakt tussen niet-ingezetenen vennootschappen, al naar gelang zij hun activiteiten uitoefenen door middel van een filiaal, dan wel een dochteronderneming, en dat de omstandigheid dat niet-ingezetenen vennootschappen slechts beperkt belastingplichtig zijn, terwijl vennootschappen die hun zetel in Duitsland hebben, met inbegrip van dochterondernemingen van niet-ingezetenen vennootschappen, belast worden over hun mondiale inkomen, zoals in de zaken Royal Bank of Scotland en Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, niet belet dat hun situaties objectief vergelijkbaar worden geacht.

79. Vervolgens moet de vraag worden onderzocht of, zoals de Duitse regering en het Finanzamt stellen, het feit dat binnen het Duitse belastingstelsel de vermindering van het belastingtarief voor de winst gekoppeld is aan de uitkering van die winst en dat verzoekster onder de fiscale bevoegdheid van een andere lidstaat valt, elementen vormen waaruit blijkt dat buitenlandse vennootschappen die moederonderneming van een Duitse dochteronderneming of een Duits filiaal zijn, zich niet in objectief vergelijkbare situaties bevinden.

80. Ik denk het niet en wel om de volgende redenen. Zoals het Hof heeft herhaald in zijn recente rechtspraak⁽⁵²⁾, dienen de situaties met elkaar te worden vergeleken met betrekking tot het doel van de litigieuze belastingwetgeving. Volgens de door de verwijzende rechter, de Duitse regering en het Finanzamt verschaft uitleg is de verlaging van het belastingtarief in geval van uitkering van de winst door een dochteronderneming aan haar moederonderneming gekoppeld aan de toerekeningsregeling voor de belasting, welke beoogt dubbele belasting te voorkomen. De belastingheffing over de door de dochteronderneming uitgekeerde winst wordt alsdan verlaagd tot 30 % en deze belasting moet in principe worden verrekend met de vennootschaps- of inkomstenbelasting die verschuldigd is door de ontvangers van de dividenden die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn.

81. Zoals eveneens blijkt uit de door de verwijzende rechter gegeven beschrijving van het nationale stelsel, is deze toerekeningsregeling voor de belasting echter niet toepasselijk in het geval van een niet-ingezetenen moederonderneming die van haar Duitse dochteronderneming de winst krijgt uitgekeerd die deze laatste in Duitsland heeft behaald, aangezien deze moederonderneming in die staat niet onbeperkt belastingplichtig is. Deze niet-ingezetenen moederonderneming valt, wat betreft de heffing van belasting over haar inkomsten, onder de fiscale soevereiniteit van een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland, evenals een niet-ingezetenen vennootschap die haar activiteiten in deze zelfde staat uitoefent door middel van een vaste inrichting. In beide gevallen is de mogelijkheid voor deze moederondernemingen van een Duitse dochteronderneming of een Duits filiaal om de in de Bondsrepubliek Duitsland betaalde belasting over de in die staat behaalde winst af te trekken, afhankelijk van de overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting die is gesloten tussen de Bondsrepubliek Duitsland en hun eigen staat of van hun nationale recht.

82. In dit verband hebben wij gezien dat, wanneer de betrokken moederonderneming en dochteronderneming binnen de werkingssfeer van richtlijn 90/435⁽⁵³⁾ vallen, deze richtlijn bepaalt dat, om te voorkomen dat de door de dochteronderneming behaalde winst leidt tot een tweede belastingheffing in de staat van de moederonderneming, laatstgenoemde staat deze winst moet vrijstellen of, wanneer hij de winst wél belast, de moedermaatschappij moet toestaan het gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft van haar eigen belasting af te trekken. De vermindering van het belastingtarief voor in Duitsland door de dochteronderneming van een buitenlandse vennootschap behaalde winst, is derhalve niet gekoppeld aan de heffing van belasting over de dividenden bij deze buitenlandse

moederonderneming, aangezien de bilaterale overeenkomst of de nationale wetgeving deze winst kan uitsluiten van haar belastbare inkomsten.

83. Dat is overigens ook de oplossing die is gekozen in de door het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland gesloten overeenkomst, volgens welke de door een Luxemburgse vennootschap door middel van een filiaal in Duitsland behaalde winst is uitgesloten van de grondslag voor de Luxemburgse vennootschapsbelasting, net als de dividenden die een Luxemburgse vennootschap ontvangt van haar Duitse dochteronderneming.⁽⁵⁴⁾ Het feit dat de in Duitsland behaalde winst door deze twee categorieën nevenvestiging in Luxemburg op dezelfde wijze wordt behandeld, bevestigt dat voor de overeenkomstsluitende staten hun moedervervennootschappen zich wel degelijk in objectief vergelijkbare situaties bevonden.

84. Als argument hiertegen voeren de Duitse regering en het Finanzamt nog aan, dat het overmaken van de winst van een filiaal aan haar niet-ingezeten moedervervennootschap niet kan worden gelijkgesteld met het uitkeren van winst, omdat het een interne handeling betreft, terwijl wanneer de winst door een dochteronderneming wordt uitgekeerd, deze winst het eigen vermogen van de dochteronderneming verlaat.

85. Ik ben van mening dat dit bezwaar om de volgende redenen kan worden afgewezen. In de eerste plaats is het zeer wel mogelijk om op louter belastingtechnische gronden aan te nemen dat een filiaal, hoewel het geen rechtspersoonlijkheid bezit, het equivalent van een eigen vermogen bezit, waarvan de in de staat van ontvangst behaalde winst noodzakelijk deel zou uitmaken totdat deze eventueel aan de moedervervennootschap wordt overgemaakt. Deze beoordeling vindt wellicht steun in artikel 7, lid 2, van de modelovereenkomst van de OESO, waarvan de inhoud vergelijkbaar is met artikel 5 van de tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Groothertogdom Luxemburg gesloten overeenkomst, dat voor de berekening van de directe belastingen de verhouding tussen een moedervervennootschap en een vaste inrichting gelijkstelt met de verhouding tussen juridisch onderscheiden entiteiten. Ik herinner er bovendien aan, dat de Bondsrepubliek Duitsland heeft toegegeven dat in het kader van haar belastingrecht een vaste inrichting zoals een filiaal van een niet-ingezeten vennootschap een eigen vermogen kon bezitten, omdat volgens de litigieuze nationale bepalingen in de zaak Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, niet-ingezeten vennootschappen in Duitsland werden belast over de deelnemingen in buitenlandse dochter- en kleindochterondernemingen die zij bezaten door middel van een vaste inrichting in deze staat en over de dividenden die zij uit deze deelnemingen ontvingen via deze inrichting.⁽⁵⁵⁾ Mijns inziens mag er derhalve redelijkerwijs van worden uitgegaan, dat het overmaken van de winst van het filiaal aan zijn moedervervennootschap kan worden gelijkgesteld met een winstuitkering, in die zin dat dit een verplaatsing van de winst van het ene vermogen of het equivalent daarvan, naar een ander vermogen inhoudt.⁽⁵⁶⁾

86. In de tweede plaats lijkt mij het argument dat wanneer een dochteronderneming de winst uitkeert, deze winst haar vermogen verlaat, evenmin doorslaggevend. De verwijzende rechter heeft immers uiteengezet dat in de praktijk, wanneer deze dochteronderneming haar aan de moederonderneming uitgekeerde winst nodig had, de moederonderneming deze weer aan haar ter beschikking kon stellen in de vorm van eigen vermogen of van een aandeelhouderslening.⁽⁵⁷⁾ Het Finanzamt geeft in zijn schriftelijke opmerkingen zelf toe dat deze procedure, „Schütt-aus-hol-zurück” (uitkeren en terughalen) genaamd, regelmatig door niet-ingezeten vennootschappen ten gunste van hun Duitse dochterondernemingen is gebruikt.

87. Gelet op al deze elementen, lijkt het overmaken van de winst van een Duits filiaal aan zijn niet-ingezeten moedervereniging mij voldoende overeenkomsten vertonen met de uitkering van de winst van een dochteronderneming aan haar buitenlandse moedervereniging, om te kunnen concluderen dat beide situaties objectief vergelijkbaar zijn.

88. De Duitse regering en het Finanzamt werpen ten slotte tegen, dat de systematische verlaging van het belastingtarief voor door filialen aan hun niet-ingezeten moedervereniging overgemaakte winst in het licht van het Duitse belastingstelsel ongerechtvaardigd zou zijn, omdat een dergelijke verlaging zou vooronderstellen dat dochterondernemingen altijd hun volledige winst uitkeren, hetgeen niet noodzakelijkerwijs het geval is, zodat dit tot een verschil in behandeling ten nadele van laatstgenoemden zou leiden. Zij stellen bovendien dat in bepaalde gevallen de door een dochteronderneming verschuldigde belasting diende te worden verhoogd met een definitieve heffing over de niet-afrekbare bedrijfskosten.

89. Ik ben echter van mening dat hieruit niet blijkt dat de beide situaties objectief verschillend zijn. Integendeel, door te stellen dat de systematische verlaging van 42 % tot 33,5 % of tot 30 % van het definitieve belastingtarief voor de door een Duits filiaal aan zijn niet-ingezeten moedermaatschappij overgemaakte winst zou kunnen leiden tot een benadeling van Duitse dochterondernemingen, geven de Duitse regering en het Finanzamt juist impliciet toe, dat beide situaties kunnen worden beschouwd als objectief vergelijkbaar.

90. Het lijkt bovendien niet onmogelijk voor de bevoegde nationale autoriteiten om op het overmaken van de winst van een Duits filiaal aan zijn niet-ingezeten moedermaatschappij gelijkwaardige regels toe te passen aan die welke toepasselijk zijn op de uitkering van de winst van een dochteronderneming en te voorzien in een verlaging van het belastingtarief die rekening houdt met het daadwerkelijk overgemaakte deel van de winst. Het op de hoogte zijn met en het in aanmerking nemen van een dergelijke overmaking lijkt a priori niet moeilijker voor de nationale belastingautoriteiten dan de vaststelling van de winst die in Duitsland door een niet-ingezeten vennootschap is behaald door middel van een vaste inrichting.

91. Gelet op bovenstaande overwegingen ben ik van mening, dat binnen het litigieuze stelsel de situatie van een niet-ingezeten vennootschap die, zoals verzoekster, in Duitsland haar werkzaamheden uitoefent door middel van een filiaal, kan worden beschouwd als objectief vergelijkbaar met die van een niet-ingezeten vennootschap die haar werkzaamheden in die staat uitoefent door middel van een dochteronderneming.

92. Ik wijs er tenslotte op dat de Duitse regering en het Finanzamt geen van de in artikel 56 van het EG-Verdrag genoemde redenen hebben aangevoerd⁽⁵⁸⁾ om de aldus in het litigieuze belastingstelsel vervatte beperking te rechtvaardigen. In tegenstelling tot de gebruikelijke praktijk van lidstaten wanneer de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationaal belastingstelsel voorwerp is van een procedure voor het Hof, hebben deze interveniënten evenmin dwingende redenen van algemeen belang aangevoerd om de litigieuze beperking te rechtvaardigen.

93. Gesteld dat deze interveniënten hadden aangevoerd dat het verschil in behandeling werd gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het litigieuze belastingstelsel te bewaren, dan had dit argument naar mijn mening niet kunnen worden aanvaard, ondanks het feit dat dit begrip in het arrest Manninen, reeds aangehaald, is verruimd. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat een beperking van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden enkel kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het betrokken belastingstelsel te bewaren, indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde heffing⁽⁵⁹⁾

en indien het vastgestelde verschil in behandeling niet verder gaat dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken.(60) Met deze omschrijving heeft het Hof niet de voordien door de rechtspraak vereiste aanvullende voorwaarde herhaald, dat het voordeel en de compensatie betrekking diende te hebben op een en dezelfde belastingplichtige.(61) Hieruit kan ik, in navolging van advocaat-generaal Kokott(62), afleiden dat het Hof niet heeft uitgesloten dat de rechtvaardigingsgrond ontleend aan de fiscale samenhang in de toekomst kan worden ingeroepen wanneer de belastingvermindering ten gunste van een belastingplichtige wordt gecompenseerd door een belasting ten laste van een andere belastingplichtige, en deze vermindering en deze belasting betrekking hebben op dezelfde inkomsten.

94. Zoals de verwijzende rechter heeft gesteld, bestaat er binnen het litigieuze stelsel echter geen rechtstreeks verband tussen de verlaging van het belastingtarief voor de winst op het niveau van de door de Duitse dochteronderneming verschuldigde vennootschapsbelasting en de belastingheffing over dezelfde winst op het niveau van de buitenlandse moedervervennootschap wanneer deze winst aan haar wordt uitgekeerd. Binnen het litigieuze belastingstelsel wordt immers de belastingheffing over de winst die is behaald door de Duitse dochteronderneming verlaagd van 45 % tot 33,5 % of tot 30 %, terwijl de moedervervennootschap in Luxemburg is vrijgesteld van belasting over deze dividenden.

95. Indien ten slotte, zoals richtlijn 90/435 bepaalt met betrekking tot de door een dochteronderneming behaalde winst, de in Duitsland door een dochteronderneming of een vaste inrichting van een Luxemburgse vennootschap behaalde winst was belast, in plaats van te zijn vrijgesteld, en het de moedervervennootschappen was toegestaan om van hun vennootschapsbelasting in Luxemburg de in Duitsland in verband met deze winst betaalde belasting af te trekken, zou ik hoogstwaarschijnlijk niet tot een andere conclusie zijn gekomen. Zoals deze richtlijn immers bepaalt(63), mag de staat van de moederonderneming de verrekening van het gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft enkel toestaan binnen de grenzen van het bedrag van de overeenstemmende nationale belasting. Het verschil in belastingtarief tussen 42 % en 33,5 % of 30 % zou in een dergelijk geval eveneens moedervervennootschappen die hebben gekozen om hun activiteiten in Duitsland uit te oefenen door middel van een vaste inrichting, benadelen. Bovendien zie ik hoe dan ook niet in, waarom de systematiek van dit stelsel de handhaving van een dergelijk verschil in belastingtarief noodzakelijk zou hebben gemaakt.

96. Gelet op deze overwegingen stel ik voor, op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat de artikelen 52 en 58 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan de belastingregeling van een lidstaat krachtens welke de winst die in deze lidstaat is behaald door de vaste inrichting van een vennootschap waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, is onderworpen aan een vast tarief voor de vennootschapsbelasting van 42 %, zonder mogelijkheid van verlaging, terwijl deze winst, wanneer zij wordt behaald door een vennootschap die haar zetel in de betrokken lidstaat heeft, zoals een dochteronderneming, en door deze dochteronderneming volledig wordt uitgekeerd aan haar moederonderneming waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, wordt belast tegen een tarief van 33,5 %, indien zij uiterlijk op 30 juni 1996 wordt uitgekeerd, of van 30 %, indien de uitkering na 30 juni 1996 plaatsvindt.

B – Tweede prejudiciële vraag

97. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst het Bundesfinanzhof te vernemen of het belastingtarief voor vaste inrichtingen voor het litigieuze belastingjaar moet worden verlaagd naar 30 % om de schending van de artikelen 52 en 58 van het Verdrag op te heffen.

98. De verwijzende rechter zet uiteen dat de door het filiaal van CLT-UFA in het belastingjaar 1994 behaalde winst aan laatstgenoemde onderneming is overgemaakt aan het einde van

genoemd belastingjaar. Hij preciseert dat het belastingtarief voor de door een dochteronderneming volledig aan haar niet-ingezeten moederonderneming uitgekeerde winst op diezelfde datum 33,5 % bedroeg.(64)

99. Ik leg de tweede vraag van het Bundesfinanzhof, gelet op de bewoordingen ervan en de hiervoor verstrekte gegevens, aldus uit dat de verwijzende rechter wenst te vernemen of de opheffing van de in het litigieuze rechtsstelsel vervatte schending van het gemeenschapsrecht algemeen vereist dat het belastingtarief voor de door de vaste inrichting van een niet-ingezeten moedervennootschap behaalde winst wordt verlaagd tot 30 %, dan wel of deze verlaging moet worden beoordeeld aan de hand van de omstandigheden van het concrete geval.

100. Ik herinner eraan dat volgens de in artikel 177 EG-Verdrag(65) vastgelegde taakverdeling het aan de nationale rechter staat, de regels van gemeenschapsrecht zoals uitgelegd door het Hof toe te passen, omdat een dergelijke toepassing niet mogelijk is zonder beoordeling van de feiten van de zaak in hun geheel.(66)

101. Wij hebben gezien dat de verwijzende rechter met zijn eerste prejudiciële vraag wilde vernemen of het verenigbaar is met de vrijheid van vestiging dat een belastingstelsel zoals zijn nationale stelsel, krachtens hetwelk de winst van een Luxemburgse kapitaalvennootschap, zoals CLT-UFA, die in Duitsland door middel van een filiaal is behaald, wordt belast met een definitief tarief van 42 %, terwijl, wanneer deze vennootschap haar activiteiten aldaar had uitgeoefend door middel van een dochteronderneming en deze winst vervolgens volledig aan haar was uitgekeerd, deze winst zou zijn belast tegen een tarief van 33,5 % of 30 %, al naar gelang de uitkering uiterlijk op dan wel na 30 juni 1996 zou hebben plaatsgevonden.

102. De besproken vraag had derhalve betrekking op de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationaal stelsel dat een niet-ingezeten vennootschap die haar activiteiten in de staat van ontvangst heeft uitgeoefend door middel van een filiaal, minder gunstig heeft behandeld dan wanneer deze vennootschap ervoor zou hebben gekozen haar activiteiten aldaar uit te oefenen door middel van een dochteronderneming. In de onderhavige zaak is aldus vastgesteld dat de benadeling plaatsvindt tussen twee niet-ingezeten vennootschappen in verband met de rechtsvorm van hun nevenvestiging in de staat van ontvangst en niet tussen de vaste inrichting van een niet-ingezeten vennootschap en een nationale dochteronderneming.

103. Wanneer het Hof mijn voorstel overneemt en op de eerste prejudiciële vraag antwoordt dat een dergelijk stelsel een beperking van de vrijheid van vestiging vormt, staat het aan de verwijzende rechter om de noodzakelijke maatregelen te treffen om de minder gunstige behandeling te beëindigen die CLT-UFA ten deel is gevallen in vergelijking met een Luxemburgse kapitaalvennootschap die haar activiteiten in Duitsland zou hebben uitgeoefend door middel van een dochteronderneming. Dit nadeel dient derhalve te worden beoordeeld aan de hand van het totale belastingtarief dat zou zijn toegepast op dezelfde winst indien deze was behaald door een dochteronderneming en volledig was uitgekeerd aan haar niet-ingezeten moederonderneming. Met andere woorden, indien op het moment dat CLT-UFA de door haar Duitse filiaal behaalde winst heeft ontvangen, de door een Duitse dochteronderneming aan haar niet-ingezeten moederonderneming uitgekeerde winst moest worden onderworpen aan een aanvullende belastingheffing van 5 % over het uitgekeerde bedrag, zou deze aanvullende belastingheffing volgens mij eveneens in aanmerking moeten worden genomen, ook al was zij niet verschuldigd door de dochteronderneming, maar door de moederonderneming.

104. Ik stel derhalve voor, op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat het, teneinde de schending van het gemeenschapsrecht op te heffen, aan de nationale rechter staat om te oordelen over het belastingtarief dat moet worden toegepast op de door een vaste inrichting van een niet-ingezeten vennootschap behaalde winst, en wel aan de hand van het totale

belastingtarief dat van toepassing zou zijn wanneer de winst door een dochteronderneming aan haar moederonderneming was uitgekeerd.

V – Conclusie

105. Met het oog op het bovenstaande, geef ik het Hof in overweging als volgt te antwoorden op de door het Bundesfinanzhof gestelde vragen:

„1) De artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) en 58 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 48 EG) moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan de belastingregeling van een lidstaat krachtens welke de winst die in deze staat is behaald door de vaste inrichting van een vennootschap waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, is onderworpen aan een vast tarief voor de vennootschapsbelasting van 42 %, zonder mogelijkheid van verlaging, terwijl deze winst, wanneer zij wordt behaald door een vennootschap die haar zetel in de betrokken lidstaat heeft, zoals een dochteronderneming, en door deze dochteronderneming volledig wordt uitgekeerd aan haar moederonderneming waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, wordt belast tegen een tarief van 33,5 %, indien zij uiterlijk op 30 juni 1996 wordt uitgekeerd, of van 30 %, indien de uitkering na 30 juni 1996 plaatsvindt.

2) Teneinde de schending van het gemeenschapsrecht op te heffen, staat het aan de nationale rechter om te oordelen over het belastingtarief dat moet worden toegepast op de door een vaste inrichting van een niet-ingezeten vennootschap behaalde winst, en wel aan de hand van het totale belastingtarief dat van toepassing zou zijn wanneer de winst door een dochteronderneming aan haar moederonderneming was uitgekeerd.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Zie, wat de grensoverschrijdende verrekening van verliezen betreft, de zaak Marks & Spencer (C-446/03, nog aanhangig bij het Hof).

3 – Hierna: „CLT-UFA”.

4 – Hierna: „Finanzamt”.

5 – Thans, na wijziging, artikel 43 EG.

6 – Thans artikel 48 EG.

7 – Zie Marchessou, P., „Impôts directs”, *Répertoire de droit communautaire*, Encyclopédie Dalloz, deel II, Parijs, februari 2004.

8 – Thans artikel 293 EG.

9 – Thans artikel 94 EG.

10 – Vanaf 1969 heeft de Commissie een aantal harmonisatierichtlijnen voorgesteld, waaronder met name het voorstel voor een richtlijn van de Raad van 23 juli 1975 inzake de harmonisatie van de stelsels van vennootschapsbelasting en van de bronheffingen op dividenden [COM(75) 392 def], waarin werd voorgesteld de belastingtarieven voor vennootschappen evenals de bronheffingen op dividenden te harmoniseren en de methode van belastingkrediet overal toe te passen. De Commissie heeft, toen deze harmonisatiepogingen niet succesvol bleken, haar inspanningen vanaf 1990 gericht op de opheffing van fiscale belemmeringen voor de voltooiing van de interne markt. In 2001 heeft zij opnieuw pogingen ondernomen om te komen tot een overeenkomst die een geconsolideerde heffingsgrondslag zou verschaffen aan ondernemingen

voor de vennootschapsbelasting op hun activiteiten in de gehele Europese Unie [zie Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité van 23 oktober 2001, COM(2001) 582 def].

11 – Arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punten 21 en 26); 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16); 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 36); 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 19); 29 april 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 19), en 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19).

12 – Evenals de artikelen 48 en 59 van het EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikelen 39 EG en 49 EG) met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers, respectievelijk, het vrij verkeer van diensten, is artikel 52 van het Verdrag sedert het einde van de overgangperiode rechtstreeks toepasselijk in de lidstaten, terwijl het gedurende die op 1 januari 1970 verstreken periode aan laatstgenoemden was om de beperkingen bij de uitoefening van deze vrijheden op te heffen (arresten van 21 juni 1974, Reyners, 2/74, Jurispr. blz. 631, punt 32, en 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 34).

13 – Arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 18); 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 13); 16 juli 1998, ICI (C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 20) en 14 december 2000, AMID (C-141/99, Jurispr. blz. I-11619, punt 20).

14 – Arrest Asscher, reeds aangehaald (punt 29).

15 – Arrest Commerzbank, reeds aangehaald (punt 14) en arrest van 12 april 1994, Halliburton Services (C-1/93, Jurispr. blz. I-1137, punt 15).

16 – Idem.

17 – Arrest van 5 oktober 2004, CaixaBank France (C-442/02, Jurispr. blz. I-8961, punt 11).

18 – Arrest ICI, reeds aangehaald (punt 21) en arrest van 18 september 2003, Bosal (C-168/01, Jurispr. blz. I-9409, punt 27).

19 – Reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk (punt 22) en Saint-Gobain ZN (punt 43).

20 – Richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6). Deze richtlijn is vastgesteld op grond van artikel 100 van het Verdrag.

21 – § 2, lid 1, van de wet op de vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuergesetz; hierna: „KStG”).

22 – Artikel 5 van de overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve en juridische bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, alsmede op het gebied van bedrijfsbelastingen en grondbelastingen, ondertekend op 23 augustus 1958 (BGBl. 1959 II, blz. 1270), zoals gewijzigd bij het aanvullend Protocol van 15 juni 1973 (BGBl. 1978 II, blz. 111). Deze bepaling is vergelijkbaar met artikel 7, lid 2, van het Modelverdrag inzake de inkomsten- en vermogensbelasting, verkorte versie, Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), Parijs, januari 2003.

23 – § 23 KStG.

24 – § 1 KStG.

25 – Verwijzingsbeslissing, punt II, B, 4. Het totale belastingtarief van 33,5 % komt overeen met 30 % van de winst vóór aftrek van de belasting, verschuldigd door de dochteronderneming, aangevuld met 5 % van de resterende 70 % van de winst, verschuldigd door de moedermaatschappij. Hoewel de verwijzingsbeslissing dat niet vermeldt, lijkt het dat deze verhoging met 5 % van de belasting over de door een dochteronderneming uitgekeerde winst een omzetting is van artikel 5, lid 3, van richtlijn 90/435. Krachtens deze bepaling mag de Bondsrepubliek Duitsland afwijken van de verplichting om winstuitkeringen van de dochteronderneming aan de buitenlandse moedermaatschappij vrij te stellen van bronbelasting. Volgens artikel 5, lid 3, van deze richtlijn mag de Bondsrepubliek Duitsland, zolang zij uitgekeerde winst onderwerpt aan een vennootschapsbelasting waarvan het tarief minstens 11 punten lager is dan het tarief op niet-uitgekeerde winst, uiterlijk tot medio 1996 een bronbelasting van 5 % heffen op de winst die door de Duitse dochteronderneming wordt uitgekeerd aan de niet-ingezeten moedermaatschappij.

26 – Idem.

27 – § 23 KStG, zoals gewijzigd bij wet van 23 oktober 2000 (BGBl I, blz. 1433).

28 – De Duitse regering noemt onderlinge waarborgmaatschappijen en andere privaatrechtelijke rechtspersonen, zoals verenigingen, instituten en stichtingen, commerciële ondernemingen die toebehoren aan publiekrechtelijke rechtspersonen en spaarkassen die zijn onderworpen aan overheidstoezicht en die worden gedreven in de vorm van een stichting.

29 – Zie, met name, reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, Royal Bank of Scotland en Saint-Gobain ZN.

30 – Punt 22.

31 – Het betrof met name de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor de dividenden die worden verkregen van in derde landen gevestigde vennootschappen, op grond van een met een derde land gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, en de in de nationale wetgeving voorziene verrekening van de vennootschapsbelasting die in een andere staat dan de Bondsrepubliek Duitsland is geheven over de winst van een aldaar gevestigde dochtermaatschappij, met de Duitse vennootschapsbelasting.

32 – Arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald (punt 43).

33 – Punt 44.

34 – Verwijzingsbeslissing, punt II, B, 6, sub d.

35 – Ibidem, punt II, B, 5, sub b.

36 – Punten 37 en 38.

37 – Verwijzingsbeslissing, punt II, B, 4.

38 – Arrest Schumacker, reeds aangehaald (punt 30).

39 – Punt 31.

40 – Punt 36.

41 – Punt 19.

42 – Punt 18.

43 – De vaststelling in punt 18 van het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, is herhaald in het arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 42).

44 – Arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald (punt 19).

45 – Ibidem, punt 20.

46 – Zoals het Hof heeft overwogen in het arrest Futura Participations en Singer, reeds aangehaald (punt 22), is de regeling volgens welke een lidstaat de maatstaf van heffing voor ingezetenen vaststelt op het totaal van hun inkomsten en de maatstaf van heffing voor niet-ingezetenen beperkt tot de inkomsten die zijn verkregen uit hun activiteiten op zijn eigen grondgebied, in overeenstemming is met het fiscale territorialiteitsbeginsel en kan zij niet worden geacht een door het Verdrag verboden openlijke of verkapte discriminatie op te leveren.

47 – Arrest Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald (punt 29).

48 – Punt 48.

49 – Verwijzingsbeslissing, punt II, B, 5, sub a.

50 – Idem.

51 – Schriftelijke opmerkingen van de Commissie, punt 23.

52 – Arrest van 15 juli 2004, Lenz (C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punt 30), en arrest Manninen, reeds aangehaald (punt 33).

53 – Ten tijde van de feiten was de toepassing van deze richtlijn onderworpen aan bepaalde voorwaarden, zoals onder meer dat de moederonderneming een deelneming van ten minste 25 % in het kapitaal van de dochteronderneming bezit (artikel 3, lid 1). Deze voorwaarden zijn versoepeld bij richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 tot wijziging van richtlijn 90/435 (PB 2004, L 7, blz. 41).

54 – Verwijzingsbeslissing, punt II, B, 6, sub d.

55 – Volgens het toepasselijke nationale recht behoorde het „binnenlands bedrijfsvermogen”, tot het binnenlands vermogen van een beperkt belastingplichtige, dat in het bijzonder het kapitaal dat dienstbaar is aan het op het grondgebied gedreven bedrijf, omvatte (punt 7).

56 – Deze beoordeling lijkt mij eveneens te stroken met de recentelijk vastgestelde richtlijnen met betrekking tot de fiscale regeling voor vennootschappen, waarin vaste inrichtingen kunnen worden gelijkgesteld met dochterondernemingen. Aldus heeft de gemeenschapswetgever met richtlijn 2003/123 willen bewerkstelligen dat de betaling van uitkeringen van winst aan, en de ontvangst ervan door een vaste inrichting van een moedermaatschappij op dezelfde wijze wordt behandeld als betalingen tussen een dochteronderneming en een moedermaatschappij (achtste overweging

van de considerans). Ik moge ook verwijzen naar richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB L 157, blz. 49), die beoogt dat uitkeringen van interest en royalty's aan verbonden ondernemingen enkel nog worden belast in de lidstaat waar de begunstigde onderneming is gevestigd. De bepalingen van deze richtlijn kunnen eveneens worden toegepast wanneer de begunstigde een vaste inrichting is.

57 – Verwijzingsbeslissing, punt II, B, 5, sub b.

58 – Thans, na wijziging, artikel 46 EG.

59 – Punt 42.

60 – Punt 29.

61 – Arresten van 13 april 2000, Baars (C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 40), en 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 57) en arrest Bosal, reeds aangehaald (punten 29–32).

62 – Zie punt 61 van haar conclusie in de zaak Manninen, reeds aangehaald.

63 – Artikel 4, lid 1.

64 – Verwijzingsbeslissing, punt II, B, 7.

65 – Thans artikel 234 EG.

66 – Arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 11).