FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 2. marts 1999 *

1. I denne sag føres sagen for den nationale ret af Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (herefter »Saint-Gobain ZN«) — som er det franske kapitalselskab Compagnie de Saint-Gobain SA's filial i Tyskland — mod de tyske skattemyndigheder, nærmere bestemt Finanzamt Aachen-Innenstadt.

2. Saint-Gobain ZN betragtes skattemæssigt som et fast driftssted for det franske selskab, som dermed efter tysk ret er begrænset skattepligtigt i Tyskland, fordi det hverken har sit hjemsted eller sin ledelse i Tyskland. Skattepligten omfatter såvel indtægter, der oppebæres i Tyskland gennem det faste driftssted, som det faste driftssteds formue.

3. I 1988 var Saint-Gobain SA — gennem erhvervskapitalen i Saint-Gobain ZN — indehaver af følgende kapitalandele:

— 10,2% af aktierne i et selskab i USA ved navn Certain Teed Corporation CTC).

— 98,63% af kapitalen i et tysk aktieselskab, Grünzweig + Hartmann AG, hvis overskud — som blev overført til Saint-Gobain ZN i henhold til en aftale mellem selskabet og Saint-Gobain ZN bl.a. om sambeskatning (»Organvertrag«, o.a.: En aftale, hvorved en retlig selvstændig virksomhed med skattemæssig virkning integreres i en anden virksomhed, såvel finansielt og driftsmæssigt som organisatorisk) og om overførsel af overskud (»Gewinnabführungsvertrag«) — omfattede udbytte (»Schachteldividende«) fra to datterselskaber, Isover SA, der havde hjemsted i Schweiz, og Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, der havde hjemsted i Østrig.

— 99% af kapitalen i et tysk anpartsselskab, Gevetex Textilglas GmbH, hvis overskud — som omfattede udbytte fra et italiensk datterselskab, Vitrofil SpA — i 1988 ligeledes blev overført til Saint-Gobain ZN i henhold til en tilsvarende aftale.

4. Da hvert af de to datterselskaber i Tyskland har indgået en »Organvertrag« med Saint-Gobain ZN, henføres udbytte af kapitalandelene i de udenlandske datterdatterselskaber skattemæssigt umiddelbart til Saint-Gobain ZN og dermed til Saint-Gobain SA, som er begrænset skattepligtigt. Datter-datterselskaberne betragtes

* Originalsprog: fransk.

således ikke som kapitalselskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, i modsætning til hvad der ville have været tilfældet, hvis der ikke var indgået aftaler om »Organschaft«.

5. Under sagen for den nationale ret har Saint-Gobain ZN rejst indsigelse mod forskellige afgørelser, som Finanzamt har truffet i forbindelse med selskabsskatteansættelsen for 1988 og i forbindelse med opgørelsen af enhedsværdien af erhvervsformuen pr. 1. januar 1989.

6. For det første indrømmede Finanzamt ikke skattefritagelse for udbytterne fra USA og Schweiz, som hjemlet i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Forbundsrepublikken Tyskland og disse to lande (et såkaldt »internationales Schachtelprivileg«).

7. Denne fritagelse for skat af udbytte følger nærmere af artikel XV i den tysk-amerikanske overenskomst af 1954/1965 [1] og af artikel 24 i den tysk-schweiziske overenskomst af 1971 i den i 1988 gældende affattelse [2].

8. Ifølge den førstnævnte overenskomst skal indtægter fra kilder i USA, som er skattepligtige i USA, for *et tysk kapitalselskab* undtages fra beskatningsgrundlaget for tysk skat. Dette gælder også for udbytte, som udbetales fra et amerikansk selskab til et tysk kapitalselskab, når det tyske selskab umiddelbart er indehaver af mindst 25% af de stemmeberettigede kapitalandele i det amerikanske selskab (denne procentsats er ved § 26, stk. 7, i Körperschaftsteuergesetz (den tyske selskabsskattelov, herefter »KStG«) nedsat til 10%).

9. Ifølge den sidstnævnte overenskomst undtages udbytte, som et i Schweiz hjemmehørende kapitalselskab udbetaler til et *kapitalselskab, der er ubegrænset skattepligtigt i Tyskland*, fra beregningsgrundlaget for tysk skat, når der efter tysk skatteret også kunne være indrømmet nedslag i den tyske selskabsskat for den schweiziske skat, der er betalt af det udbyttebetalende selskabs overskud.

10. For det andet indrømmede Finanzamt ganske vist nedslag i selskabsskatten for den kildeskat, der var indeholdt i de stater, hvori de udbyttebetalende selskaber var hjemmehørende (direkte nedslag i henhold til KStG's § 26, stk. 1), men Finanzamt nægtede nedslag for den skat, de udenlandske datterselskaber og datter-datterselskaber havde betalt af udloddet overskud i de stater, hvori de var hjemmehørende. Der ville her være tale om indirekte nedslag efter KStG's § 26, stk. 2. Det fremgår af denne bestemmelse, at et ubegrænset skattepligtigt moderselskab, som er indehaver

1 — Overenskomst af 22.7.1954 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter og visse andre skatter, som ændret ved protokol af 17.9.1965 (BGBl. 1954 II, s. 1118, og 1966 II, s. 745).

2 — Overenskomst af 11.8.1971 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Schweiziske Edsforbund til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende indkomst- og formueskatter, som ændret ved protokol af 30. november 1978 (BGBl. 1972 II, s. 1022, og 1980 II, s. 750).

af kapitalandele i et udenlandsk datterselskab, efter anmodning og på bestemte betingelse kan opnå nedslag i den del af sin selskabsret, der kan henregnes til udbytte, som er udbetalt af datterselskabet, for den skat, der er betalt af datterselskabets overskud.

11. Endelig undtog Finanzamt ikke kapitalandelen i det amerikanske datterselskab ved opgørelsen af driftsstedets formueskattepligtige formue i indlandet, og dermed opnåede Saint-Gobain ZN ikke den lempelse i formueskatten (»Schachtelprivileg«), som er hjemlet i § 102, stk. 2, i Bewertungsgesetz (den tyske lov om værdiansættelse, herefter »BewG«).

12. Heri bestemmes det, at hvis et tysk kapitalselskab umiddelbart er indehaver af en kapitalandel i et udenlandsk datterselskab, kan kapitalandelen efter anmodning og på bestemte betingelser anses for ikke at høre til det tyske selskabs erhvervsformue.

13. Til støtte for sine påstande under sagen for Finanzgericht Köln har Saint-Gobain ZN gjort gældende, at det er i strid med EF-traktatens artikel 52 og 58 at nægte et fast driftssted i Tyskland, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, indirekte nedslag i skatten og lempelser for udbytte for så vidt angår selskabsskat samt lempelser for så vidt angår formueskat.

14. Finanzgericht Köln har fundet, at det var i overensstemmelse med gældende tysk ret i 1988 at nægte at give indirekte nedslag og at nægte at indrømme lempelserne i selskabsskatten og formueskatten for et fast driftssted i Tyskland, der tilhørte et udenlandsk kapitalselskab, fordi bestemmelserne herom kun var gældende for selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland, dvs. selskaber som havde deres hjemsted eller ledelse i Tyskland. Sagsøgeren i hovedsagen opfyldte således ikke denne betingelse, fordi der var tale om en filial af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat.

15. Finanzgericht Köln har imidlertid fundet det tvivlsomt, om en sådan nægtelse kan udgøre en forskelsbehandling, der er i strid med traktatens artikel 52 og 58, og til støtte herfor har retten særlig henvist til Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Frankrig (»avoir fiscal«-sagen) [3].

16. På denne baggrund har Finanzgericht Köln forelagt følgende spørgsmål:

»1) Er det i overensstemmelse med gældende fællesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at et i Tyskland beliggende fast driftssted, der

3 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Sml. s. 273.

tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, har fået indrømmet de lempelser for udbytte (det såkaldte 'Schachtelprivileg'), der er hjemmel for i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland?

2) Er det i overensstemmelse med gældende fællesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at der ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, er indrømmet et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, nedslag i den tyske selskabsskat for den skat, der i et tredjeland er opkrævet af overskuddet i et datterselskab med hjemsted i det pågældende tredjeland tilhørende det i Tyskland beliggende faste driftssted?

3) Er det i overensstemmelse med gældende fællesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at der ikke indrømmes et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, lempelser i formueskatten (det såkaldte 'Schachtelprivileg') på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland?«

17. Det bemærkes, at de bestemmelser, der er beskrevet i det foregående, er blevet ændret væsentligt efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Fra og med skatteåret 1994 har man således ved Standortsicherungsgesetz af 13. september 1993 [4] (lov til sikring og fremme af Forbundsrepublikken Tyskland som et attraktivt etableringssted for virksomheder) udvidet visse skattemæssige fordele, som indtil da var forbeholdt selskaber med ubegrænset skattepligt i Tyskland til også at gælde for udenlandske selskabers faste driftssteder. I henhold til KStG's § 8b, stk. 4, indrømmes personer, der er begrænset skattepligtige, for deres faste driftssteder i Tyskland nu de skattefritagelser, som følger af dobbeltbeskatningsoverenskomster for så vidt angår lempelse for udbytter fra udenlandske selskaber, og i henhold til KStG's § 26, stk. 7, kan faste driftssteder i Tyskland opnå det indirekte nedslag i henhold til KStG's § 26, stk. 2.

18. Jeg vil også på dette sted gøre opmærksom på, at de faktiske omstændigheder i sagen ligger forud for udstedelsen af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater [5]. Det er derfor ikke nødvendigt at tage

4 — BGBl. I, s. 1569.
5 — EFT L 225, s. 6.

stilling til, hvilken betydning direktivets bestemmelser eventuelt kan have i den foreliggende sag.

19. Bestemmelsen om lempelsen i formueskatten er ikke blevet ændret ved Standortsicherungsgesetz, men fra og med den 1. januar 1997 opkræves formueskatten ikke længere, idet det er blevet fastslået, at den til dels er forfatningsstridig.

20. Som allerede nævnt, henviser den forelæggende ret til Domstolens dom i »avoir fiscal«-sagen, og det samme gælder for de parter, der har afgivet indlæg i sagen for Domstolen. Dommen i »avoir fiscal«-sagen angik en skattemæssig fordel, som i fransk ret blev indrømmet i forbindelse med beskatning af selskabers overskud.

21. Domstolen opstillede følgende principper i dommen.

22. For det første kan en sondring på grundlag af, i hvilken medlemsstat et selskab har sit hjemsted, på visse betingelser være berettiget på et område som skatteretten.

23. Når man i en medlemsstats lovgivning ligestiller selskaber med hjemsted i medlemsstaten og filialer og agenturer i medlemsstaten af selskaber med hjemsted i udlandet med henblik på en beskatning, kan man ikke inden for samme beskatningsordning behandle dem forskelligt med hensyn til at indrømme en skattemæssig fordel i forbindelse med beskatningsordningen. Når de to former for etablering behandles ens med hensyn til beskatningen af deres overskud, har man i medlemsstatens lovgivning dermed anerkendt, at der med hensyn til nærmere regler og vilkår for beskatningen ikke består en objektivt forskellig situation mellem de to etableringsformer, som kan begrunde en forskellig behandling.

24. Domstolen tilføjede, at en medlemsstat heller ikke ved hjælp af diskriminerende skattebestemmelser må begrænse den adgang, de erhvervsdrivende i andre medlemsstater har til frit at vælge den etableringsform, de ønsker. Det forhold, at man ved oprettelse af et datterselskab kan undgå en forskelsbehandling, som filialer udsættes for, kan således ikke medføre, at forskelsbehandlingen er berettiget.

25. Domstolen udtalte endelig, at de rettigheder, der følger af traktatens artikel 52, er ubetingede, og at en medlemsstat ikke kan gøre deres overholdelse afhængig af indholdet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, den har indgået med en anden medlemsstat (underforstået med den stat, hvori selskabet har sit hjemsted).

26. Der opstår herefter det spørgsmål, om denne praksis, som — i modsætning til den foreliggende sag — angik kapitalandele i

indenlandske selskaber, alligevel kan overføres på den foreliggende sag.

27. I de tre præjudicielle spørgsmål rejses der den samme principielle problemstilling, og spørgsmålene skal derfor i det væsentlige bedømmes ens, selv om de hver for sig angår nogle særlige forhold. Jeg vil derfor i det følgende — i lighed med de parter, der har afgivet indlæg i sagen — behandle dem samlet.

Bemærkninger vedrørende de forelagte spørgsmål som helhed

28. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, og parterne har heller ikke bestridt, at Saint-Gobain ZN ville have undgået den ufordelagtige behandling, filialen hævder at have været udsat for, hvis den havde været et tysk selskab. For så vidt angår de skattemæssige fordele, der omtales i det andet og det tredje spørgsmål, er de således en følge af nationale bestemmelser, som udtrykkeligt kun gælder til fordel for selskaber, der er ubegrænset skattepligtige i Tyskland. Ifølge tysk skatteret [6] forstås herved selskaber, hvis vedtægtsmæssige eller virkelige hovedsæde er beliggende i Tyskland.

29. Med hensyn til den skattemæssige fordel, det første præjudicielle spørgsmål drejer sig om, et der oplyst, at grunden til, at Saint-Gobain ZN — i modsætning til et selskab med hjemsted i Tyskland — ikke kan opnå fordelen, er, at de pågældende bilaterale overenskomster bestemmer, at overenskomsternes regler kun kan påberåbes af selskaber med hjemsted i de kontraherende stater.

30. I alle tre tilfælde skal en række andre betingelser ganske vist være opfyldt for, at de skattemæssige fordele kan opnås, men disse betingelser er uomtvistede i denne sag.

31. Efter Domstolens praksis [7] er det et selskabs hjemsted, der er afgørende for, om det hører under en stats retssystem, og hjemstedet svarer således til nationaliteten for fysiske personers vedkommende.

32. Det må således konstateres, at den forskelsbehandling, Saint-Gobain ZN hævder at have været udsat for, beror på moderselskabets nationalitet. Det er Compagnie de Saint-Gobain SA — med hjemsted i Frankrig — der i sagen for den

6 — KStG's § 1, stk. 1, og § 1, stk. 1, nr. 2, i Vermögensteuergesetz (lov om formueskat).

7 — Jf. som eksempel på den faste praksis dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, præmis 15.

forelæggende ret er den skattepligtige, også selv om det er selskabets tyske filial, der optræder som sagsøger for Finanzgericht.

33. Med forbehold af et argument, som særligt angår formueskatten, og som jeg skal vende tilbage til i det følgende, er det ubestridt, at ikke-hjemmehørende selskaber behandles mindre fordelagtigt end selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland (herunder også udenlandske selskabers datterselskaber i Tyskland). De pågældende bestemmelser medfører en lempelse af skattebyrden for selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, idet de ophæver økonomisk eller juridisk dobbeltbeskatning. Selskaber, som ikke er hjemmehørende i Tyskland, stilles ugunstigt, fordi de ikke kan opnå lempelsen, i sidste instans alene fordi de ikke er hjemmehørende i Tyskland.

34. Den lempelse for udbytte, som det første præjudicielle spørgsmål drejer sig om, indrømmes således i henhold til bilaterale overenskomster, og den gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning af udbytte, som udloddes af udenlandske datterselskaber, ved, at udbyttet holdes ude fra beskatningsgrundlaget i den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Lempelsen indebærer således en skattefritagelse, der, som allerede nævnt, ikke gælder for selskaber, der ikke har hjemsted i Tyskland.

35. Det indirekte nedslag, der omhandles i det andet spørgsmål, fungerer på en anden måde, men med tilsvarende virkning. Nedslaget gør det muligt at formindske den skat, moderselskabet skal betale, idet den nedsættes med beløb, som datterselskaber og datter-datterselskaber allerede har betalt i udenlandsk selskabsskat. Også her gælder det, at kun selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, kan gøre brug af denne mulighed.

36. Endelig angår også det tredje spørgsmål en skattelempelse i internationale koncernforhold, men denne gang vedrørende formueskatten. Virkningen heraf er, at moderselskabet fritages for at svare formueskat af den kapitalandel, det er indehaver af i et datterselskab uden for Tyskland. Der er således også her tale om en mulig skattelempelse, som også er forbeholdt selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland.

37. Da det hermed er godtgjort, at den skattemæssige behandling af ikke-hjemmehørende skattepligtige er ufordelagtig — med forbehold af, at et særligt forhold vedrørende formueskatten skal behandles senere — står det tilbage at gennemgå de argumenter, der er fremført til støtte for de omhandlede nationale bestemmelser.

38. Den tyske regering har bestridt, at der er tale om forskelsbehandling i dette tilfælde, idet den har henvist til Domstolens faste praksis for, at der foreligger forskelsbehandling, når ensartede situationer behandles forskelligt, eller når forskellige situationer behandles ens. Inden for skatteområdet adskiller den situation, ikke-hjemmehørende befinder sig i, sig dog grund-

læggende fra hjemmehørendes situation, hvilket Domstolen da også har bekræftet i Schumacker-dommen [8].

39. Den tyske regering har også henvist til, at Domstolen i »avoir fiscal«-sagen lagde særlig stor vægt på, at man i den omtvistede beskatningsordning behandlede »selskaber med hjemsted i Frankrig og filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet ens med hensyn til beskatning af deres overskud«, og at de to grupper derfor »ikke inden for samme beskatningsordning [kunne] behandles forskelligt med hensyn til en skattemæssig fordel som f.eks. en skattegodtgørelse, uden at der [var] tale om forskelsbehandling« [9]. Den tyske regering har imidlertid fremhævet, at i modsætning til, hvad der var tilfældet i fransk skatteret, sidestilles tyske kapitalselskaber ikke med udenlandske selskabers faste driftssteder, hverken med hensyn til beskatningsgrundlaget eller skattesatsen.

40. Kommissionen har anført, at det må erkendes, at dette rent faktisk ikke er tilfældet, men den har gjort gældende, at de forskelle, der består, ikke er afgørende for så vidt angår kapitalselskaber [10]. Efter Kommissionens opfattelse er forskellene i det væsentlige en følge af forholdenes natur, og de kan ikke begrunde, at udenlandske kapitalselskaber udelukkes fra at opnå de fordele, der er tale om.

41. Jeg skal herefter gennemgå de forskelle, den tyske regering har fremført.

42. Efter regeringens opfattelse kan man ikke i det foreliggende tilfælde sidestille den situation, ikke-hjemmehørende befinder sig i — idet deres skattepligt kun omfatter overskud, der er indtjent i Tyskland — med den situation, hjemmehørende er stillet i, idet disse er ubegrænset skattepligtige, og hele deres indkomst (globalindkomst) er undergivet beskatning i den pågældende stat.

43. Heraf udleder den tyske regering, at der i det konkrete tilfælde ikke foreligger en forskelsbehandling i strid med traktaten, fordi den forskellige behandling, ikke-hjemmehørende udsættes for, svarer til, at udenlandske selskabers faste driftssteder efter deres karakter adskiller sig fra hjemmehørende selskaber.

44. Det må imidlertid konstateres, at den tyske regering blot generelt har påberåbt sig den ubestridelige forskel — mellem begrænset og ubegrænset skattepligt — som er en følge af kildestatens begrænsede skattesuverænitet i forhold til den stat, hvor hovedvirksomheden er hjemmehørende.

45. Omstændighederne i den foreliggende sag viser imidlertid, at sondringen skal opfattes nuanceret. På den ene side fremgår det nemlig klart af omstændighederne, at ubegrænset skattepligtige selskaber kan

8 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.
9 — Præmis 20.
10 — Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 27.

opnå betydelige nedsættelser af deres beskatningsgrundlag, hvad enten det sker i henhold til den tyske lovgivning i streng forstand eller ved hjælp af det omfattende system af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Forbundsrepublikken Tyskland har indgået.

46. På den anden side viser den situation, sagsøgeren i hovedsagen befinder sig i, at den begrænsede skattepligt — som principielt kun omfatter overskud, der er indtjent i Tyskland — indbefatter virkningerne af transaktioner uden for Tyskland. Den begrænsede skattepligt fortolkes således, som beskrevet af sagsøgeren i hovedsagen, vidt af de tyske myndigheder.

47. Som sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen har anført, er det i øvrigt paradoksalt at påberåbe sig det forhold, at datterselskaber principielt skal beskattes af deres globalindkomst, men faste driftssteder af deres indenlandske indkomst, som begrundelse for bestemmelser, der bevirker, at man for datterselskabers vedkommende formindsker den vægt, hvormed ikke-indenlandsk indkomst indgår i globalindkomsten, og dermed bringer globalindkomsten nærmere til den indenlandske indkomst. Som Kommissionen har anført, når man endog frem til det paradoksale resultat, at man i Tyskland ikke beskatter tyske kapitalselskaber som følge af de kapitalandele, de er indehavere af, men at kun udenlandske selskaber beskattes af tilsvarende kapitalandele.

48. I modsætning til den tyske regering vil jeg derfor mene, at forskellen mellem den situation, ubegrænset skattepligtige, hjemmehørende selskaber befinder sig i, og den situation, der gør sig gældende for begrænset skattepligtige, ikke-hjemmehørende selskaber, ikke er så stor, at man ikke kan betragte dem som sammenlignelige med henblik på ansættelsen til selskabsskat eller formueskat.

49. I denne henseende har Kommissionen med rette gjort gældende, at der i den foreliggende sag kun er tale om beskatning af visse kapitalandele og af udbytte af sådanne kapitalandele.

50. Disse skatteobjekter, som Kommissionen kalder dem, er undergivet tysk beskatning, uafhængigt af om den skattepligtige er hjemmehørende i Tyskland eller ej.

51. Eftersom skattepligten består uafhængigt heraf, skal fordele i forbindelse med forpligtelsen, f.eks. foranstaltninger til undgåelse af dobbeltbeskatning, som udgangspunkt også indrømmes uafhængigt af, om den pågældende er hjemmehørende eller ej.

52. Som Kommissionen har anført under retsmødet, er der tale om to sider af samme sag.

53. Det skal også bemærkes, at Domstolen i de nævnte sager [11] har udtalt, at hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situation efter sin karakter principielt er forskellig, men at dette dog ikke har været til hinder for, at Domstolen er nået til det resultat, at de to situationer, med henblik på de bestemmelser, sagerne har drejet sig om, var sammenlignelige.

54. Enhver forskellig behandling på et punkt, hvor situationerne er sammenlignelige, skal dermed være begrundet i et tvingende hensyn, der er anerkendt i fællesskabsretten.

55. Som Domstolen har fremhævet i »avoir fiscal«-dommen og tillige i dommen i Commerzbank-sagen [12],

»vil den nævnte traktatbestemmelse [artikel 52] blive indholdsløs«, hvis det anerkendes, »at etableringsmedlemsstaten frit kan gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat ...«.

56. Den tyske regering har henvist til, at de omtvistede bestemmelser har til formål at undgå dobbeltbeskatning eller endog beskatning i flere led. Interessen i at undgå en sådan beskatning er imidlertid efter regeringens opfattelse stærkest i den stat, i hvilken et selskab har sit hjemsted, og som følge heraf må det tilkomme denne stat og ikke den stat, i hvilken det faste driftssted er beliggende, at fjerne konsekvenserne af en eventuel dobbeltbeskatning, som selskaber, der er hjemmehørende i staten, har været udsat for.

57. Dette må efter den tyske regerings opfattelse gælde så meget mere, som hjemstedsstaten vil kunne opveje det provenutab, der opstår som følge af bestemmelser som dem, denne sag drejer sig om, idet den i modsætning til den stat, hvor et faste driftssted befinder sig, beskatter moderselskabet af hele dets virksomhed.

58. Denne argumentation finder jeg ikke overbevisende.

59. Undgåelse af dobbeltbeskatning af selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, kan nemlig udmærket opnås uden at gøre brug af diskriminerende bestemmelser. Det bringer ikke lovgivningsmyndighedens formål med bestemmelserne i fare, at de også gælder for ikke-hjemmehørende skattepligtiges faste driftssteder. For så vidt angår de fordele, de to første præjudicielle spørgsmål drejer sig om, støttes dette i øvrigt af, at den tyske lovgivningsmyndighed, som allerede

11 — Jf. »avoir fiscal«-sagen og Schumacker-sagen, samt f.eks. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493.

12 — Dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Sml. I, s. 4017, præmis 13.

nævnt, har set sig i stand til at ændre bestemmelserne i 1993 og siden da at sikre ligebehandling af faste driftssteder.

60. Det er en kendsgerning, at en sådan udvidelse af anvendelsesområdet for disse bestemmelser vil kunne medføre et provenutab for det tyske skattevæsen. Det er imidlertid fast retspraksis, at et sådant argument ikke kan begrunde en forskelsbehandling i strid med en grundlæggende frihed i henhold til traktaten [13].

61. Dette indebærer, at der heller ikke kan gives medhold i argumentet om, at det må påhvile den medlemsstat, i hvilken selskabet har sit hjemsted, at undgå den pågældende dobbeltbeskatning, fordi denne stat — i modsætning til den, hvori det faste driftssted er beliggende — har mulighed for at opveje provenutabet ved at beskatte udbytte, som udbetales af moderselskabet. Også denne argumentation støttes nemlig i det væsentlige på budgetmæssige hensyn.

62. Hertil kommer, at en medlemsstat ikke som begrundelse for en restriktion for en grundlæggende frihed i henhold til traktaten kan gøre gældende, at det må påhvile en anden medlemsstat at undgå restriktionen.

63. Herefter skal jeg tage stilling til, om de omtvistede nationale bestemmelser kan være begrundet i, at det er nødvendigt at opretholde sammenhængen i beskatningsordningen. Dette kunne rent faktisk være nødvendigt, hvis der — på trods af, at situationerne grundlæggende er sammenlignelige — i det tyske skattesystem fandtes konkrete forskelle mellem beskatningen af henholdsvis filialer og datterselskaber, som gjorde bestemmelserne nødvendige.

64. Den svenske og den portugisiske regering har omtalt denne mulighed. Kommissionen og sagsøgeren i hovedsagen har imidlertid foretaget en detaljeret sammenligning, hvoraf det hævdes at fremgå, at man ikke kan finde sådanne forskelle med hensyn til den skattemæssige behandling af filialer og datterselskaber, og dette bekræftes også af, hvad den forelæggende ret har oplyst.

65. Den portugisiske regering har specielt anført, at det er muligt, at en indeholdelse ved kilden — for så vidt angår overskud, som et datterselskab udlodder til moderselskabet — kan være en ulempe ved et datterselskab i forhold til en filial, hvis overskud overføres til hovedvirksomheden uden beskatning.

66. Der er imidlertid ingen grund til at drage den konklusion heraf, at en sådan

13 — Jf. f.eks. dom af 7.2.1984, sag 238/82, Duphar m.fl., Sml. s. 523.

indeholdelse kan begrunde de former forskellig behandling, denne sag drejer sig om.

67. Det må for det første konstateres, at det fremgår af den redegørelse, Kommissionen og sagsøgeren har givet, og som ikke på dette punkt er blevet bestridt af den tyske regering, at den del af et datterselskabs overskud, der udloddes til moderselskabet, beskattes med en lavere sats (36%) end den, der gælder for overskud, der overføres til hovedvirksomheden fra et fast driftssted (50%). Her er der således tale om en fordel for datterselskabet. Det forekommer mig derfor langt fra at være indlysende, at den ulempe, som for et datterselskab består i, at der finder en indeholdelse sted ved kilden, nødvendigvis skal opvejes ved hjælp af en yderligere fordel med hensyn til fastsættelsen af beskatningsgrundlaget.

68. Under alle omstændigheder må argumentet forkastes af principielle grunde. Det fremgår således af Domstolens praksis, at en medlemsstat ikke har ret til, i nogle henseender, at behandle filialer og agenturer ugunstigt for at opveje fordele, som de i andre henseender måtte have i forhold til datterselskaber [14].

69. Hertil kommer, at en sådan indeholdelse ved kilden ikke er et led i beskatningen af datterselskabets eller filialens overskud, men i indkomstbeskatningen af modtagerne af overskudsudlodningen. Hvordan disse andre skattepligtige beskattes, kan ikke tages i betragtning, når der skal opstilles relevante sondringer med hensyn til beskatningen af selve filialen eller datterselskabet.

70. En sådan fremgangsmåde ville nemlig indebære en vid fortolkning af begrebet »sammenhængen i beskatningsordningen«, som opstillet i Bachmann-dommen [15], hvorimod et tvingende hensyn, som en undtagelse fra de grundlæggende friheder i henhold til traktaten, skal fortolkes strengt.

71. Kommissionen har endvidere anført, at den tyske regering selv har anerkendt, at de omtvistede bestemmelser var diskriminerende før ændringen, idet denne anerkendelse hævdes at fremgå af ordlyden af bemærkningerne til Standortsicherungsgesetz af 1993, hvorved man i lovgivningen, som allerede nævnt, udvidede de skattemæssige fordele, de to første præjudicielle spørgsmål angår, til også at omfatte hjemmehørende selskaber.

72. Det afsnit i bemærkningerne, som der henvises til, har følgende ordlyd:

»Med denne ligebehandling af udenlandske selskabers faste driftssteder og ubegrænset skattepligtige kapitalselskaber tilgodeses også etableringsfriheden i henhold til EF-

14 — »Avoir fiscal«-dommen, præmis 21.

15 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml. I, s. 249.

traktatens artikel 52, og hermed udelukkes en diskrimination, som er retsstridig i henhold til denne bestemmelse.«

73. Den citerede passus er ikke fuldstændig entydig. Den tyske regering har gjort gældende, at den overhovedet ikke indebærer en anerkendelse fra regeringens side af noget traktatbrud, men at der kun henvises til synspunkter, der var gjort gældende i den juridiske litteratur, og at man med ændringen ønskede at udelukke enhver fremtidig kritik.

74. Jeg vil mene, at de citerede bemærkninger — uanset hvordan de skal opfattes — ikke kan have betydning for den fortolkning, Domstolen skal give af de traktatbestemmelser, der her er tale om.

Særlige bemærkninger vedrørende internationale overenskomsters betydning

75. Nogle af de parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, har fremført argumenter, som angår den betydning, der i denne sag skal tillægges de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster.

76. Det er først og fremmest blevet anført, at afgrænsningen af, hvem der kan påberåbe sig dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, udelukkende hører under medlemsstaternes kompetence.

77. Jeg vil imidlertid mene, at det er hele den direkte beskatning, der fortsat hører under medlemsstaternes kompetence, og at der ikke er grund til at sondre mellem de af medlemsstaternes bestemmelser om direkte beskatning, der er af rent intern oprindelse, og de bestemmelser, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er indgået med en anden medlemsstat eller med et tredjeland. De sidstnævnte bestemmelser bliver på lige fod med de førstnævnte en bestanddel af den nationale lovgivning om direkte beskatning, når overenskomsten er ratificeret af medlemsstaternes parlament.

78. De er derfor fuldt ud undergivet Domstolens praksis for,

»at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten og således afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet« [16].

16 — Jf. bl.a. Wielockx-dommen, præmis 16.

79. I andre indlæg gøres det gældende, at dobbeltbeskatningsoverenskomster beror på et gensidighedsprincip, og at det vil være ødelæggende for den ligevægt, overenskomsterne er udtryk for, at udvide deres bestemmelser til også at gælde for selskaber i medlemsstater, som ikke er parter i overenskomsterne.

80. Over for denne argumentation er det ikke tilstrækkeligt, som det er tilfældet i nogle af indlæggene, at henvise til, at Domstolen i »avoir fiscal«-dommen allerede har udtalt, at de rettigheder, traktaten tillægger medlemsstaternes statsborgere, er ubetingede, og at deres indhold ikke kan afhænge af, at overenskomster mellem medlemsstaterne anvendes på grundlag af gensidighed [17]. I den foreliggende sag har det pågældende Finanzamt da heller ikke hævdet, at en indrømmelse af de skattemæssige fordele skulle afhænge af, at Den Franske Republik indrømmer tilsvarende fordele for tyske selskabers filialer i Frankrig.

81. Det, der er afgørende i den foreliggende sag — hvor der er tale om overenskomster indgået af en medlemsstat med et tredjeland — er, som sagsøgeren og Kommissionen med rette har fremhævet, at der overhovedet ikke opstår en konflikt mellem de forpligtelser, fællesskabsretten pålægger Forbundsrepublikken Tyskland, og de forpligtelser, der for samme medlemsstat følger af, hvad den har påtaget sig over for tredjelande, med hvilke den har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster.

17 — Jf. »avoir fiscal«-dommen, præmis 26.

82. Disse overenskomster hindrer nemlig på ingen måde Forbundsrepublikken Tyskland i også at lade ikke-hjemmehørende selskaber være omfattet af reglerne. En sådan udvidelse griber ikke ind i rettigheder, som tilkommer tredjelande, der er parter i overenskomsterne, og den pålægger dem ingen ny forpligtelse. Der opstår således intet ligevægts- eller gensidighedsproblem.

83. Det bedste bevis herpå er i øvrigt den praksis, den tyske lovgivningsmyndighed følger med hensyn til overenskomster af den art, der her er tale om. Den har nemlig ved KStG's § 26, stk. 7, nedsat den mindstekapitalandel i et amerikansk datterselskab, som der stilles krav om, for at et tysk selskab kan opnå fordelene i henhold til overenskomsterne, og herved er der sket en ensidig udvidelse af overenskomsternes anvendelsesområde i Tyskland, uden at dette har givet anledning til vanskeligheder i forhold til den anden part i overenskomsten.

84. Det samme var tilfældet, da den tyske lovgivningsmyndighed ved Standortsicherungsgesetz af 1993 også lod faste driftssteder tilhørende selskaber i andre medlemsstater være omfattet af lempelserne i henhold til bilaterale overenskomster. Man fandt således ikke, at overenskomsternes karakter kunne give anledning til vanskeligheder, som var til hinder for at udvide anvendelsesområdet for de skattelempelser, som også sagsøgeren i hovedsagen kræver at være omfattet af.

85. En sådan udvidelse medfører ganske vist en forøgelse af det provenutab, som, alt andet lige, følger af anvendelsen af sådanne overenskomster. Som allerede nævnt, følger det imidlertid af fast retspraksis, at et sådant budgetmæssigt argument ikke kan tjene som begrundelse for en restriktion for en grundlæggende frihed, der er hjemlet i traktaten.

86. Endelig har den svenske regering fremført nogle argumenter, som man kan betegne som argumenter ud fra en systematisk synsvinkel, og hvoraf det fremgår, at en udvidelse af anvendelsesområdet for de bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning i visse, særligt komplicerede tilfælde kan føre til, at der overhovedet ikke sker en beskatning.

87. Dette synes imidlertid ikke at have hindret den tyske regering i at foretage en sådan udvidelse, i det mindste med hensyn til de skattelempelser, hovedsagen drejer sig om.

88. I øvrigt adskiller de situationer, som den svenske regering har omtalt, og som angår helt specielle tilfælde, sig fra de foreliggende sagsforhold, og det er ikke i forbindelse med disse blevet hævdet, at der skulle være fare for, at overskud ikke beskattes i noget land.

89. Der foreligger også en helt anden situation, hvis et selskab med hjemsted i en medlemsstat, A, kræver, at en anden medlemsstat, B, over for selskabet bringer bestemmelserne i en bilateral overenskomst mellem medlemsstat B og en tredje medlemsstat, C, i anvendelse og ikke bestemmelserne i en overenskomst mellem A og B. Det er denne situation, der er tale om i sag C-397/98, Metallgesellschaft, og sag C-410/98, Hoechst,[18], som der er blevet henvist til under retsmødet. De overenskomster, Saint-Gobain ZN kræver at blive omfattet af, er derimod indgået med tredjelande.

90. Hertil kommer, at det selskab, der i eksemplet har hjemsted i medlemsstat A, ikke nødvendigvis har nogen tilknytning til medlemsstat C, hvilket står i modsætning til situationen i den foreliggende sag, der bl.a. angår spørgsmål om, hvordan kapitalandele i selskaber i medlemsstat C skal behandles.

91. Endelig skal det fremhæves, at de to tilfælde angår krav, der er fundamentalt forskellige, idet det selskab, der i eksemplet har hjemsted i medlemsstat A, ikke af medlemsstat B kræver at blive behandlet som et selskab med hjemsted i denne, men som et selskab med hjemsted i en tredje medlemsstat, C. Der er således tale om forskelsbehandling i forholdet mellem ikke-hjemmehørende selskaber og ikke om forskelsbehandling i forholdet mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber.

92. Det principielle problem er dermed ikke det samme som i den foreliggende sag, hvori der kræves ligebehandling med

18 — EFT 1999 C 1, s. 7 og 11.

selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, også selv om de bestemmelser, som ligger til grund for behandlingen, findes i en overenskomst, der er indgået med et tredjeland.

Særlige bemærkninger vedrørende formueskatten

93. Hvad særligt angår formueskatten har den tyske regering gjort gældende, at moderselskabets skattebyrde i sidste instans vil være den samme, uanset om kapitalandelene indehaves gennem et fast driftssted eller gennem et datterselskab.

94. Regeringen har anført, at det ganske vist er korrekt, at kapitalandelen i et datter-datterselskab ikke med henblik på formuebeskatningen anses for at indgå i datterselskabets formue — på grund af lempelsen i forbindelse med formueskatten — men at en filial, som ikke kan opnå en tilsvarende lempelse, skal betale formueskat af kapitalandelens værdi. Den fordel, et datterselskab har på dette punkt, opvejes imidlertid ifølge regeringen af, at moderselskabets formue med henblik på formuebeskatningen vil omfatte værdien af den kapitalandel, der indehaves i et datterselskab i Tyskland, opgjort under hensyn til værdien af den kapitalandel, datterselskabet har i datter-datterselskabet.

95. Saint-Gobain ZN og Kommissionen har ikke bestridt, at dette som udgangspunkt er tilfældet (jf. BewG's § 121, stk. 2, nr. 4), men de har gjort gældende, at de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, Forbundsrepublikken Tyskland har indgået, normalt fører til, at bestemmelsen ikke anvendes.

96. Under retsmødet har Saint-Gobain ZN således oplyst — uden at dette er blevet bestridt af den tyske regering — at BewG's § 121, stk. 1, nr. 4, ikke finder anvendelse i det foreliggende tilfælde på grund af bestemmelsen i artikel 19 i den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland.

97. Heraf følger, at den behandling, franske moderselskabers faste driftssteder udsættes for, er mindre fordelagtig end den måde, hvorpå datterselskaber behandles.

98. Det må være den nationale domstol, der skal afgøre, om bestemmelsen, sammenholdt med bestemmelserne i BewG, rent faktisk fører til, at formuebeskatningen af de pågældende kapitalandele er hårdere for faste driftssteder end for datterselskaber. Hvis dette er tilfældet, udsættes sagsøgeren i hovedsagen for forskelsbehandling.

99. Det skal også nævnes, at det ikke kræves af de tyske myndigheder, at de også

indrømmer lempelse i formueskatten i tilfælde, hvor der ikke er indgået en bilateral overenskomst. De er kun forpligtet til at indrømme lempelse, når afslaget på at indrømme lempelsen medfører en diskrimination, dvs. når der ikke findes en bestemmelse i en overenskomst, som indebærer, at BewG's § 121, stk. 2, nr. 4, ikke finder anvendelse. Den fare for at udsætte datterselskaber for forskelsbehandling, som den tyske regering har nævnt, opstår således ikke.

100. I øvrigt vil jeg bemærke, at dette argument fra den tyske regerings side indebærer, at den anerkender, at der består et princip om ligebehandling af datterselskaber og filialer.

101. Af det anførte følger, at en forskelsbehandling — hvis resultatet bliver, at der foreligger en sådan — ikke er begrundet. Traktatens artikel 52 og 58 vil dermed være til hinder for forskelsbehandlingen.

Afsluttende bemærkninger

102. Det følger at det anførte, at de pågældende nationale bestemmelser bevirker, at selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat uden objektiv begrundelse skal behandles på en måde, som er mindre fordelagtig end den, selskaber med hjemsted i Tyskland kan blive behandlet på.

103. Som allerede nævnt, og som det med rette er blevet fremhævet af Kommissionen og i øvrigt også af den forelæggende ret, kræver bestemmelserne i traktatens artikel 58, sammenholdt med artikel 52, stk. 1, første punktum, og stk. 2, imidlertid, at selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, som opretter et fast driftssted på den pågældende medlemsstats område, behandles på samme måde som indenlandske selskaber, medmindre andet er objektivt begrundet.

104. Hertil kommer, at de pågældende nationale bestemmelser indebærer en begrænsning af den frihed, selskaber i andre medlemsstater har til at vælge, i hvilken form de ønsker at gøre brug af deres etableringsfrihed. Det fremgår imidlertid af artikel 52, stk. 1, andet punktum, at et selskab i en medlemsstat, som ønsker at gøre brug af sin ret til fri etablering, har ret til at vælge mellem at oprette et datterselskab eller kun et agentur eller en filial i den stat, hvor etableringen finder sted. Det udgør en hindring for denne valgmulighed, når der består en uberettiget forskelsbehandling til skade for én af disse etableringsformer.

Forslag til afgørelse

105. Sammenfattende foreslår jeg, at de af Finanzgericht Köln forelagte spørgsmål besvares benægtende, og at Domstolen fastslår følgende:

»1) EF-traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at et fast driftssted, som er beliggende i Tyskland, og som tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, har fået indrømmet den lempelse for udbytte (det såkaldte 'Schachtelprivileg'), der er hjemmel for i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland.

2) Traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at der ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, er indrømmet et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, nedslag i den tyske selskabsskat for den skat, der i et tredjeland er opkrævet af overskuddet i et datterselskab med hjemsted i det pågældende tredjeland, tilhørende det i Tyskland beliggende faste driftssted.

3) Traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at der ikke indrømmes et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, lempelse i formueskatten (det såkaldte 'Schachtelprivileg') på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland.«