FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 2 mars 1999 *

1. I den nationella domstolen föreligger en tvist mellan å ena sidan Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (nedan kallat Saint-Gobain ZN), tysk filial till aktiebolaget Compagnie de Saint-Gobain SA, som etablerats i Frankrike, och de tyska skattemyndigheterna, närmare bestämt Finanzamt Aachen-Innenstadt, å andra sidan.

2. Saint-Gobain ZN anses på det skattemässiga planet vara ett fast driftställe tillhörigt det franska bolaget som, enligt tysk rätt, är inskränkt skattskyldigt i Tyskland, eftersom varken bolagets säte eller ledning finns i Tyskland. Denna skattskyldighet berör såväl inkomster som uppkommit i Tyskland genom det fasta driftstället som de tillgångar som finns i detsamma.

3. Saint-Gobain SA innehade år 1988 följande andelar genom driftskapitalet i Saint-Gobain ZN:

— 10,2 procent av aktierna i bolaget Certain Teed Corporation (CTC), som är etablerat i USA,

— 98,63 procent av kapitalet i bolaget Grünzweig & Hartmann AG, som är etablerat i Tyskland och vars vinst omfattade koncernbidrag ("Schachteldividenden") som delades ut av två dotterbolag, Isover SA, etablerat i Schweiz, och Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, som är etablerat i Österrike. Vinsten hade överförts till Saint-Gobain ZN med stöd av ett avtal om skatteintegrering som slutits med Saint-Gobain ZN och som innefattade ett avtal om vinstöverföring,

— 99 procent av kapitalet i bolaget Gevetex Textilglas GmbH, som är etablerat i Tyskland och vars vinst också överförts till Saint-Gobain ZN år 1988 med stöd av ett avtal av samma natur och omfattande utdelning från ett italienskt dotterbolag, Vitrofil SpA.

4. Dessa bägge dotterbolag som är etablerade i Tyskland var båda knutna till Saint-Gobain ZN genom ett avtal om skatteintegrering ("Organvertrag"). Skatterättsligt är inkomsterna från andelarna i de utländska närstående bolagen direkt hänförliga till Saint-Gobain ZN, och således även till Saint-Gobain SA, som är inskränkt skattskyldigt. Dotterbolagen behandlas således, till skillnad mot vad som skulle

* Originalspråk: franska.

varit fallet om avtalen om skatteintegrering inte förelåg, inte som inhemska bolag med begränsat ansvar.

5. I sin talan vid den nationella domstolen motsätter sig Saint-Gobain ZN olika åtgärder som vidtagits av Finanzamt vid 1988 års beskattning av bolagen samt fastställandet av det skattemässiga värdet av driftstillgångarna per den 1 januari 1989.

6. För det första medgav inte Finanzamt Saint-Gobain ZN den skattebefrielse på utdelning härrörande från USA och Schweiz som stadgas i de dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan Förbundsrepubliken Tyskland och dessa länder ("internationales Schachtelprivileg" (internationell koncernförmån)).

7. Denna skattebefrielse följer särskilt av artikel XV i det tysk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet från år 1954/1965 [1] och av artikel 24 i det tysk-schweiziska dubbelbeskattningsavtalet från år 1971 i dess lydelse år 1988. [2]

8. Enligt det förstnämnda avtalet undantas, när det gäller *ett tyskt bolag med begränsat ansvar*, från det tyska beskattningsunderlaget inkomster som härrör från inkomstkällor som är belägna i USA och som är skattepliktiga där. Detta omfattar inkomster som härrör från utdelning när utbetalningen görs av ett amerikanskt bolag till ett tyskt bolag med begränsat ansvar som direkt innehar minst 25 procent av de röstberättigande aktierna i det amerikanska bolaget (andelen sänkt till 10 procent enligt § 26 sjunde stycket Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt, nedan kallad KStG)).

9. I det sistnämnda avtalet stadgas att från det tyska beskattningsunderlaget undantas utdelning som ett bolag med begränsat ansvar som är etablerat i Schweiz delar ut till ett *bolag med begränsat ansvar som är oinskränkt skattskyldigt i Tyskland,* när enligt den tyska skattelagstiftningen den schweiziska skatt som tagits ut på det utdelande bolagets vinst också kunde avräknas från den tyska bolagsskatten.

10. För det andra gäller att även om Finanzamt från bolagsskatten avräknade den källskatt som tagits ut i de olika staterna där det utdelande bolaget har sitt säte (direktavräkning enligt § 26 första stycket KStG), vägrade myndigheten avräkna den skatt som betalats på den vinst som delats ut av de utländska dotterbolagen och närstående bolagen i de stater där dessa etablerats. Det rör sig om indirekt avräkning enligt § 26 andra stycket i samma lag. Av denna bestämmelse följer att när ett oinskränkt skattskyldigt moder-

1 — Avtal slutet den 22 juli 1954 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Amerikas Förenta Stater i syfte att undvika dubbelbeskattning av inkomst och av vissa andra skatter, i lydelse efter ändringar enligt protokoll av den 17 september 1965 (*BGBl.* 1954 II, s. 1118; 1966 II, s. 745).

2 — Avtal slutet den 11 augusti 1971 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Statsförbundet Schweiz med målsättningen att undvika dubbelbeskattning av inkomst och kapital, i lydelse efter ändringar enligt protokoll av den 30 november 1978 (*BGBl.* 1972 II, s. 1022; 1980 II, s. 750).

bolag äger andelar i ett utländskt dotterbolag kan det, på begäran och på vissa villkor, få tillåtelse att, med anledning av utdelningen som dotterbolaget betalat ut, från skatten för de bolag moderbolaget är skattskyldigt för avräkna skatten på dotterbolagets vinst.

11. När det gäller förmögenhetsskatt uteslöt inte Finanzamt andelarna i det amerikanska dotterbolaget från det fasta driftställets nationella tillgångar och Saint - Gobain ZN beviljades således inte den internationella koncernförmån vid förmögenhetsbeskattning som stadgas i § 102 andra stycket i Bewertungsgesetz (lag om värdering av tillgångar, nedan kallad BewG).

12. Denna lag stadgar att när ett tyskt bolag med begränsat ansvar direkt äger andelar i ett utländskt dotterbolag skall på vissa villkor och efter ansökan, inte dessa andelar ingå i det tyska bolagets driftstillgångar.

13. Till stöd för sin talan vid Finanzgericht Köln har Saint-Gobain ZN anfört att det strider mot artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget att vägra ett fast driftställe i Tyskland som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som etablerats i en annan medlemsstat, förmånen av indirekt avräkning och koncernförmåner vid bolags- och förmögenhetsbeskattning.

14. Finanzgericht Köln har konstaterat att det stod i överensstämmelse med gällande tysk rätt år 1988 att vägra ett fast driftställe i Tyskland tillhörande ett utländskt bolag med begränsat ansvar denna avräkning och dessa förmåner. Bestämmelserna som låg till grund för denna avräkning och dessa förmåner gällde endast för bolag som var oinskränkt skattskyldiga i Tyskland, det vill säga som hade sitt säte eller sin ledning i Tyskland. Sökanden i målet vid den nationella domstolen, som är en filial till ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, uppfyller alltså inte detta villkor.

15. Den hänskjutande domstolen har likväl ställt sig frågan om en sådan vägran skulle kunna utgöra en diskriminering som står i strid med artiklarna 52 och 58 i fördraget. Domstolen har bland annat nämnt EG-domstolens dom i målet kommissionen mot Frankrike (kallad om skattekredit vid aktieutdelning). [3]

16. Finanzgericht Köln har därför ställt följande frågor till domstolen:

"1) Är det förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, att ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med

3 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83 (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389).

begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, inte beviljas en koncernförmån (Schachtelprivileg) vid utdelning under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland på grund av ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land?

2) Är det förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, att skatt som uttas i tredje land på vinsten i ett bolag som är etablerat där och som är dotterbolag till ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, inte avräknas från den tyska bolagsskatt som driftstället är skyldigt att betala under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland?

3) Är det förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, att ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, inte beviljas en koncernförmån (Schachtelprivileg) vid förmögenhetsbeskattning under samma förutsättningar som gäller för ett bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland?"

17. Det bör noteras att sedan händelserna som är föremål för tvisten i den nationella domstolen inträffade har de ovan beskrivna bestämmelserna varit föremål för omfattande ändringar. Den tyska lagstiftaren har efter beskattningsåret 1994, med stöd av Standortsicherungsgesetz av den 13 september 1993 (lag som syftar till att säkerställa att Förbundsrepubliken Tyskland förblir ett attraktivt land för företagsetablering) [4] utsträckt vissa skatteförmåner, som tidigare varit förbehållna oinskränkt skattskyldiga bolag i Tyskland, till att gälla även fasta driftställen som tillhör utländska bolag. Sålunda medger § 8 b fjärde stycket KStG att inskränkt skattskyldiga personer för sina nationella fasta driftställen kommer i åtnjutande av de skattebefrielser som stadgas i dubbelbeskattningsavtalen för koncernbidrag som härrör från utländska bolag. Genom § 26 sjunde stycket KStG medges nationella filialer den indirekta avräkning som stadgas i § 26 andra stycket KStG.

18. Jag vill här påpeka att händelserna i målet föregår rådets antagande av direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. [5] Det är därför inte

4 — *BGBl.* I, s. 1569.

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

nödvändigt att analysera den eventuella verkan som direktivets bestämmelser skulle kunna ha i det aktuella målet.

19. Bestämmelsen om koncernbidrag vid förmögenhetsbeskattning ändrades inte genom ovannämnda Standortsicherungsgesetz. Emellertid tas denna skatt sedan den 1 januari 1997 inte längre ut på grund av dess delvis grundlagsstridiga karaktär.

20. Vi har sett att den hänskjutande domstolen refererar till EG-domstolens dom i målet "om skattekredit vid aktieutdelning". Så gör även de parter som yttrat sig till EG-domstolen. Denna dom rörde en skatteförmån i samband med den beskattning av bolagsvinster som reglerades i fransk lagstiftning.

21. Domstolen fastslog följande principer i domen.

22. Inledningsvis konstaterade domstolen att en åtskillnad beroende på i vilken medlemsstat ett bolags säte fanns, under vissa villkor, kan vara berättigad inom ett sådant område som skatterätten.

23. När en medlemsstats lagstiftning vid beskattning likställer bolag som har sitt säte i landet och dotterbolag och agenturer vars moderbolag har sitt säte i utlandet men som är belägna i landet, får man inte, vid samma beskattning, behandla dem olika när det gäller beviljandet av en förmån som hänför sig till denna beskattning. Genom att behandla dessa bägge företagsformer på samma sätt när det gäller beskattningen av bolagens vinster har denna medlemsstats lagstiftare erkänt att det, när det gäller formerna och villkoren för denna beskattning, inte existerar någon objektiv skillnad mellan dem som kan motivera att de behandlas olika.

24. Domstolen tillade att en medlemsstat inte genom diskriminerande skattebestämmelser får begränsa friheten att välja företagsform genom aktörer i andra medlemsstater. Det faktum att bildandet av ett dotterbolag skulle medföra att man undgår en diskriminering i förhållande till en filial kan således inte motivera diskrimineringen.

25. Slutligen tillade domstolen att de rättigheter som härrör från artikel 52 i fördraget är ovillkorliga och att en medlemsstat inte får låta sitt iakttagande av bestämmelsens innehåll vara beroende av ett dubbelbeskattningsavtal som slutits med en annan medlemsstat (underförstått med staten i vilken bolagets säte finns).

26. Frågan är om denna rättspraxis, som till skillnad från förevarande mål gällde

aktieinnehav i nationella bolag, är tillämplig.

27. De tre tolkningsfrågorna ger upphov till samma principiella problem och skall därför, i huvudsak, bedömas på samma sätt oaktat förekomsten av vissa, för varje fråga, specifika element. Jag kommer därför att analysera dem i ett sammanhang, vilket för övrigt även de olika parter som har yttrat sig i målet har gjort.

Synpunkter som avser samtliga frågor

28. Det framgår av begäran om förhandsavgörande, och det har heller inte bestridits av parterna, att den av Saint-Gobain ZN åberopade ofördelaktiga behandlingen skulle ha undvikits om Saint-Gobain ZN varit ett bolag bildat enligt tysk rätt. De skatteförmåner som är i fråga i den andra och den tredje frågan följer av nationella bestämmelser vars tillämpning uttryckligen är förbehållen bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland. Enligt tysk skatterätt [6] avses härmed bolag vars säte, formellt eller i praktiken, finns i Tyskland.

29. När det gäller förmånen i den första frågan, framgår det av akten att det är på grund av att de bilaterala avtalen i fråga förbehåller sina förmåner bolag med säte i de stater som är avtalsparter som Saint-Gobain ZN inte kan komma i åtnjutande av förmånerna. Detta till skillnad från vad som gäller för ett bolag som är etablerat i Tyskland.

30. I de tre fallen finns det förvisso också andra villkor som skall uppfyllas för att rätt till förmånerna i fråga skall föreligga. Dessa är emellertid inte tvistiga i målet.

31. Enligt domstolens rättspraxis [7] är det platsen för ett bolags säte som avgör vilken medlemsstats rättsordning som bolaget omfattas av. Sätet motsvarar sålunda nationalitetens betydelse för fysiska personer.

32. Man måste därför konstatera att den diskriminering som Saint-Gobain ZN klagar över beror på dess moderbolags nationalitet. Det är nämligen bolaget Compagnie de Saint-Gobain SA, som är etablerat i Frankrike, som är skattskyldigt i tvisten i

6 — § 1 första stycket KStG och § 1 första stycket andra punkten i Vermögensteuergesetz (lag om förmögenhetsskatt).

7 — Som exempel på fast rättspraxis, se dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services (REG 1994, s. I-1137, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 15).

den nationella domstolen, även om det är dess tyska filial som är sökande i Finanzgericht.

33. Med undantag av ett argument som särskilt avser förmögenhetsskatten och som jag återkommer till, bestrids det inte att behandlingen av utländska bolag är ofördelaktig jämfört med behandlingen av bolag som är etablerade i Tyskland (inklusive dotterbolag till utländska bolag). Bestämmelserna i fråga medför nämligen en lättnad av de sistnämndas skattebörda genom att ekonomisk eller juridisk dubbelbeskattning tas bort. Bolag som inte har hemvist i Tyskland blir missgynnade, eftersom denna skattelättnad vägras dem. Det enda skälet för denna vägran är i slutänden att de inte har hemvist i Tyskland.

34. Sålunda beviljas, med stöd av bilaterala avtal, den internationella koncernförmån som åsyftas i den första tolkningsfrågan, vilket medför att dubbelbeskattning av utdelning från utländska dotterbolag undviks genom att utdelningen undantas från beskattningsunderlaget i den stat som moderbolaget är etablerat i. Den internationella koncernförmånen medför således här en skattebefrielse som, såsom har påpekats, bolag som saknar säte i Tyskland inte kommer i åtnjutande av.

35. Den indirekta avräkningen, som den andra frågan gäller, fungerar på ett annat sätt men har en liknande effekt. Den medför en minskning av skatten som moderbolaget skall betala genom att den utländska bolagsskatt som bolagets dotterbolag och närstående bolag redan har betalat avräknas från denna. Även denna möjlighet är förbehållen bolag med hemvist i Tyskland.

36. Slutligen rör även den tredje frågan internationella koncernförmåner, men i fråga om förmögenhetsskatt. Följden av internationella koncernförmåner är att moderbolagets andelar i ett dotterbolag utanför Tyskland undantas från förmögenhetsskatt. Det rör sig således i detta fall om en möjlighet till skattelättnad som är förbehållen bolag med hemvist i Tyskland.

37. Då den ofördelaktiga behandling som förbehålls utländska skattskyldiga har konstaterats, bortsett från en senare bedömning av ett särdrag i förmögenhetsbeskattningen, återstår att bedöma de argument som åberopats till stöd för de omtvistade nationella bestämmelserna.

38. Den tyska regeringen bestrider att det föreligger diskriminering i detta fall. Regeringen åberopar i detta hänseende domstolens fasta rättspraxis enligt vilken det föreligger diskriminering när lika situationer behandlas olika eller då olika situationer behandlas lika. Inom skatterätten skiljer sig situationen för utlänningar väsentligt från situationen för personer med hemvist i

landet vilket domstolen har bekräftat i domen i målet Schumacker. [8]

39. Den tyska regeringen anför även att i målet "om skattekredit vid aktieutdelning" fäste domstolen stor vikt vid det faktum att, eftersom de omtvistade reglerna innebar att "bolag med säte i Frankrike och filialer och kontor i Frankrike som tillhör bolag med säte i utlandet behandlas på samma sätt när det gäller beskattning av deras vinster, samma bestämmelser emellertid inte utan att ge upphov till diskriminering kan behandla dem olika, inom ramen för samma beskattning, när det gäller beviljandet av en skatteförmån, t.ex. skattekredit vid aktieutdelning". [9] Den tyska regeringen understryker emellertid att i motsats till vad som gäller enligt fransk rätt är tyska bolag med begränsat ansvar inte jämställda med utländska bolags fasta driftställen vare sig när det gäller beskattningsunderlaget eller när det gäller skattesatsen på detta.

40. Kommissionen medger att så faktiskt inte är fallet, men menar att de olikheter som existerar inte är avgörande vad gäller bolag med begränsat ansvar. [10] Enligt kommissionen är dessa skillnader i huvudsak ett resultat av sakernas natur och kan inte motivera att man utesluter utländska bolag med begränsat ansvar från de förmåner som är i fråga i målet.

41. Låt oss undersöka de skillnader som den tyska regeringen framhållit.

42. Enligt den tyska regeringen kan man inte i målet likställa situationen för utländska bolag, vars skattskyldighet är inskränkt till de vinster som uppkommit i Tyskland, med inhemska bolag, som är oinskränkt skattskyldiga och vars samlade inkomster (totala inkomster) i konsekvens med detta är beroende av beskattningen i staten i fråga.

43. Den tyska regeringen drar av detta slutsatsen att i målet föreligger ingen diskriminering som strider mot fördraget, eftersom behandlingen av de utländska bolagen motsvaras av skillnaden mellan utländska bolags fasta driftställen och inhemska bolag.

44. Emellertid måste man konstatera att den tyska regeringen nöjer sig med att allmänt åberopa skillnaden, som förvisso är odiskutabel, mellan den inskränkta och den oinskränkta skattskyldighet som blir resultatet av källstatens begränsade beskattningsrätt jämfört med den beskattningsrätt den stat som huvudbolaget är etablerat i har.

45. Av de faktiska omständigheterna i föreliggande mål framgår emellertid att denna åtskillnad måste tolkas på ett nyanserat sätt. Å ena sidan visar omständigheterna tydligt att de oinskränkt skattskyldiga bolagen kan komma i åtnjutande av bety-

8 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93 (REG 1995, s. I-225).

9 — Punkt 20.

10 — Se punkt 27 i kommissionens yttrande.

dande minskningar av beskattningsunderlaget på grund av den tyska lagstiftningen i strikt betydelse eller på grund av det omfattande nätet av bilaterala dubbelbeskattningsavtal som slutits av Förbundsrepubliken Tyskland.

46. Å andra sidan visar situationen för sökanden i den nationella domstolen att den inskränkta skattskyldigheten när det gäller vinst som uppkommit i Tyskland inbegriper verkningar av affärshändelser som faktiskt genomförts utanför Tyskland. Begreppet inskränkt skattskyldighet har därför, liksom sökanden i den nationella domstolen uppgivit, givits en vidsträckt innebörd i de tyska myndigheternas tolkning.

47. Liksom sökanden i den nationella domstolen och kommissionen påpekar är det för övrigt paradoxalt att åberopa det faktum att dotterbolagen i princip skall beskattas för den totala inkomsten och de fasta driftställena för den nationella inkomsten, för att motivera bestämmelser som, i det första fallet, minskar det icke nationella elementets tryck på den totala inkomsten och således närmar den totala inkomsten till den nationella. Såsom kommissionen påpekat kommer man till och med fram till den paradoxala slutsatsen att de tyska aktiebolagen i Tyskland inte beskattas för sitt aktieinnehav medan de utländska bolagen beskattas.

48. I motsats till den tyska regeringen anser jag att skillnaden mellan situationerna för inhemska bolag med oinskränkt skattskyldighet respektive utländska bolag med inskränkt skattskyldighet inte är sådan att man inte kan anse bolagen som jämförbara vid fastställandet av beskattningsunderlaget eller förmögenhetsskatten.

49. I detta hänseende gör kommissionen, med all rätt, gällande att i målet är endast fråga om beskattning av vissa andelar och utdelning som härrör från dessa.

50. Dessa skatteobjekt, som kommissionen kallar dem, är underkastade tysk beskattning oberoende av huruvida den skattskyldige personen är bosatt i Tyskland eller inte.

51. Eftersom skattskyldigheten existerar oberoende av denna fråga, är förmånerna som är knutna till denna skyldighet sådana att åtgärder för att undvika dubbelbeskattning i princip också måste beviljas oberoende av bosättningskriterier.

52. Liksom kommissionen uttryckte vid den muntliga förhandlingen rör det sig om två sidor av samma mynt.

53. För övrigt kan anmärkas att, trots att domstolen i de nämnda målen [11] i princip erkände att det förelåg en skillnad mellan situationen för inhemska och utländska bolag, detta inte hindrade domstolen från att dra slutsatsen att, när det gällde bestämmelserna i fråga i de nämnda målen, de bägge situationerna var jämförbara.

54. Varje särbehandling på en punkt där situationerna är jämförbara måste således vara motiverad av ett oeftergivligt krav enligt gemenskapsrätten.

55. Såsom domstolen understrukit i domen "om skattekredit vid aktieutdelning" som nämnts ovan och i domen i målet Commerzbank [12] vore "att medge att den medlemsstat där etablering skett fritt får tillämpa en annan behandling på grundval av det enda faktum att ett bolags säte finns i en annan medlemsstat att frånta denna bestämmelse [artikel 52] dess betydelse".

56. Den tyska regeringen anspelar på det faktum att de omtvistade bestämmelserna har till syfte att undvika dubbelbeskattning, eller till och med en mångfaldig beskattning. Emellertid är enligt den tyska regeringen intresset av att undvika mångfaldig beskattning starkast i den stat där bolagets säte finns. I konsekvens med detta åligger det denna stat, och inte den stat där det fasta driftstället finns, att undanröja dubbelbeskattningens eventuella följder för bolagen med hemvist i densamma.

57. Den tyska regeringen menar att detta synsätt även stöds av att den stat där sätet är beläget skulle kunna kompensera den förlorade skatteintäkten som orsakas av sådana bestämmelser som är i fråga i målet, eftersom staten beskattar all verksamhet i moderbolaget, till skillnad från den stat där det fasta driftstället finns.

58. Denna argumentation är inte övertygande.

59. Målet att undvika dubbelbeskattning av bolag som är etablerade i Tyskland kan nämligen mycket väl uppnås utan att man tillgriper diskriminerande bestämmelser. Att medge även fasta driftställen tillhörande skattskyldiga som inte har säte i landet den förmån som bestämmelserna stadgar äventyrar på intet sätt möjligheten att genom bestämmelserna förverkliga lagstiftarens mål. När det gäller förmånerna i de två första frågorna bekräftas detta konstaterande för övrigt av det faktum att den tyska lagstiftaren ansåg sig, så som jag

11 — Se "om skattekredit vid aktieutdelning" och i Schumacker, liksom exempelvis dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493).

12 — Dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91 (REG 1993, s. I-4017, punkt 13; svensk specialutgåva, volym 14).

visat, kunna ändra de nationella bestämmelserna som var i fråga år 1993 och därefter likabehandla fasta driftställen.

60. Det är ett faktum att en sådan utvidgning av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser skulle kunna medföra en förlust av skatteintäkter för den tyska skattemyndigheten. Det följer emellertid av fast rättspraxis att ett sådant argument inte kan motivera en diskriminering som strider mot en grundläggande frihet enligt fördraget. [13]

61. Detta innebär också att man inte kan acceptera argumentet enligt vilket det skulle åligga den medlemsstat där bolaget har sitt säte att undanröja dubbelbeskattningen i fråga, eftersom denna stat, genom beskattning av utdelning som utbetalas av moderbolaget, skulle kunna kompensera sig för den förlust av skatteintäkter som dubbelbeskattningen medför — en möjlighet som den stat i vilken det fasta driftstället finns inte har. Ett sådant argument är nämligen också huvudsakligen av budgetbeskaffenhet.

62. En medlemsstat kan för övrigt inte motivera en inskränkning av en grundläggande frihet enligt fördraget med att det åligger en annan medlemsstat att undvika en sådan inskränkning.

63. Det måste dessutom undersökas om de omtvistade nationella åtgärderna skulle kunna motiveras av nödvändigheten av ett sammanhängande skattesystem. Så skulle nämligen kunna vara fallet om, oaktat den grundläggande jämförbara karaktären av situationerna i fråga, det ändå i det tyska skattesystemet skulle finnas konkreta skillnader mellan beskattningen av filialer och beskattningen av dotterbolag, som skulle göra den omtvistade diskrimineringen nödvändig.

64. Den svenska och den portugisiska regeringen åberopar denna möjlighet. Kommissionen och sökanden i den nationella domstolen har emellertid gjort en detaljerad jämförelse, av vilken det enligt dem framkommer att några sådana skillnader inte återfinns i den skattemässiga behandlingen av filialer och dotterbolag. Denna slutsats bekräftas av den hänskjutande domstolen.

65. Den portugisiska regeringen åberopar närmare bestämt möjligheten att källskatt på den vinst som delas ut av dotterbolaget till moderbolaget utgör en nackdel för dotterbolaget jämfört med filialen, vars vinster överförs till moderbolaget utan att beskattas.

66. Det saknas emellertid utrymme för att av detta dra slutsatsen att förekomsten av

13 — Se till exempel dom av den 7 februari 1984 i mål 238/82, Duphar m.fl. (REG 1984, s. 523; svensk specialutgåva, volym 7, s. 505).

en sådan skatt motiverar den särbehandling som är i fråga i detta mål.

67. Till att börja med bör man lägga märke till att det av kommissionens och av sökandens förklaringar, som inte bestridits på denna punkt av den tyska regeringen, framgår att den del av dotterbolagets vinst som delas ut till moderbolaget beskattas till en lägre skattesats (36 procent) än den som tillämpas på skatten som överförs till moderbolaget från det fasta driftstället (50 procent). Dotterbolaget har således här en fördel. Med hänsyn till detta synes det mig långt ifrån självklart att den nackdel för dotterbolaget som förekomsten av en källskatt medför nödvändigtvis måste kompenseras genom en fördel vid fastställandet av beskattningsunderlaget.

68. I alla händelser måste argumentet förkastas av principiella skäl. Det framgår nämligen av domstolens rättspraxis att en medlemsstat inte har rätt att i vissa hänseenden tillämpa en mindre fördelaktig behandling av filialer och kontor för att kompensera de fördelar som de har i andra hänseenden i jämförelse med dotterbolag. [14]

69. Dessutom skulle en sådan källskatt inte uttas vid beskattningen av dotterbolagets eller filialens vinst utan vid beskattningen av inkomsten för dem som mottagit utdelningen av nämnda vinst. Relevanta distinktioner vid beskattningen av själva filialen eller dotterbolaget kan inte grundas på villkoren för beskattning av dem som mottagit utdelningen, vilka är andra skattskyldiga.

70. Ett sådant förhållningssätt skulle nämligen innebära en extensiv tolkning av begreppet sammanhängande skattesystem, såsom det kommer till uttryck i domen Bachmann, [15] trots att ett oeftergivligt krav skall tolkas strikt när rör sig om ett undantag från de grundläggande friheterna i fördraget.

71. Kommissionen anser dessutom att motiven till Standortsicherungsgesetz från år 1993, genom vilken den tyska lagstiftaren utsträckte förmånerna som är aktuella i de två första tolkningsfrågorna till att gälla även inhemska bolag, utgör ett erkännande från den tyska regeringen av de omtvistade bestämmelsernas diskriminerande karaktär, innan de ändrades.

72. Det relevanta stycket i motiven lyder på följande sätt:

"Genom denna likabehandling av utländska bolags fasta driftställen och oinskränkt skattskyldiga bolag beaktas etableringsfriheten i artikel 52 i EEG-fördraget

14 — Se den ovannämnda domen "om skattekredit vid aktieutdelning", punkt 21.

15 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90 (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, volym 12).

och undviks den diskriminering som är förbjuden enligt dessa bestämmelser."

73. Det ovan citerade stycket är inte helt otvetydigt. Den tyska regeringen är av den åsikten att det inte utgör ett erkännande av något fördragsbrott utan att det endast avser vissa uppfattningar som uttryckts i doktrin och att den vidtagna ändringen syftar till att i vart fall utesluta all framtida kritik.

74. För min del anser jag att oavsett vilken betydelse man ger detta stycke saknar det betydelse för den tolkning som domstolen har att göra av de ovannämnda bestämmelserna i fördraget.

Särskilda synpunkter om betydelsen av internationella avtal

75. Vissa parter som har yttrat sig i målet har framfört argument som avser den betydelse som bilaterala dubbelbeskattningsavtal kan ha i målet.

76. Det har först och främst åberopats att bestämmandet av dubbelbeskattningsavtalens förmånstagare skulle omfattas enbart av medlemsstaternas behörighet.

77. För min del anser jag emellertid att det är hela det direkta beskattningsområdet som omfattas av medlemsstaternas behörighet och att det inte finns utrymme för att göra en åtskillnad mellan medlemsstaternas skattebestämmelser av rent internt ursprung och de bestämmelser som är resultatet av ett dubbelbeskattningsavtal som slutits med en annan medlemsstat eller tredje land. De senare bestämmelserna utgör, efter det att avtalet ratificerats av det nationella parlamentet, på samma sätt som de förstnämnda bestämmelserna en del av den nationella direkta beskattningsrätten.

78. Därmed är domstolens rättspraxis fullt ut tillämplig på dessa bestämmelser. Enligt denna rättspraxis gäller att

"om den direkta beskattningen tillhör medlemsstaternas behörighet dessa likväl skall göra bruk av denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten samt att de även skall avhålla sig från all öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet". [16]

16 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 16.

79. Andra parter som har yttrat sig i målet har anfört att dubbelbeskattningsavtalen grundar sig på principen om ömsesidighet och att det vore att förstöra den balans som oskiljaktigt är förenad med dessa avtal om man utsträckte förmånerna enligt avtalens bestämmelser till att gälla bolag som är etablerade i medlemsstater som inte är parter i dessa avtal.

80. Det räcker inte med att på denna argumentation svara att, såsom vissa parter som har yttrat sig i målet har gjort, domstolen redan i domen "om skattekredit vid aktieutdelning" bedömt att de rättigheter som medborgarna i medlemsstaterna ges genom fördraget är ovillkorliga och att deras innehåll inte kan vara beroende av den ömsesidiga tillämpningen av avtal som slutits mellan medlemsstaterna.[17] I förevarande mål har den behöriga Finanzamt på intet sätt hävdat att beviljandet av de begärda skatteförmånerna är beroende av att tyska dotterbolag i Frankrike beviljas motsvarande förmåner i Frankrike.

81. Vad som är avgörande i detta mål, som gäller avtal slutna av en medlemsstat med tredje land, är att det, liksom sökanden och kommissionen framhåller, inte finns någon konflikt mellan de skyldigheter som gemenskapsrätten ålägger Förbundsrepubliken Tyskland och de skyldigheter som härrör från landets åtaganden gentemot diverse tredje stater som Förbundsrepubliken Tyskland är knuten till genom dubbelbeskattningsavtal.

17 — Se den ovannämnda domen "om skattekredit vid aktieutdelning", punkt 26.

82. De sistnämnda förhindrar nämligen på intet sätt Förbundsrepubliken Tyskland från att utsträcka förmånerna i bestämmelserna till att gälla skattskyldiga bolag som inte har hemvist i staten. En sådan utvidgning äventyrar på intet sätt de rättigheter tredje stater som är avtalsparter har och ålägger dem ingen ny skyldighet. Det föreligger därför inte något problem gällande balans eller ömsesidighet.

83. Den tyska lagstiftarens förfarande när det gäller avtal av den typ som är i fråga i målet utgör för övrigt ett utmärkt exempel på detta. Genom att minska de minsta andelar i ett amerikanskt dotterbolag som ett tyskt bolag skall ha för att komma i åtnjutande av de förmåner som upptas i de aktuella avtalen har nämligen den tyska lagstiftaren, genom utrymmet i § 26 sjunde stycket KStG som nämnts ovan, ensidigt utsträckt avtalets tillämpningsområde i Tyskland utan att detta medfört svårigheter i relationen med den andra avtalsparten.

84. På samma sätt förhöll det sig när den tyska lagstiftaren, genom Standortsicherungsgesetz av år 1993 som nämnts ovan, beviljade fasta driftställen till bolag i andra medlemsstater de internationella koncernförmåner som stadgas i de bilaterala avtalen. Lagstiftaren såg således inte några svårigheter härrörande från avtalens natur som hindrade honom från att utvidga tillämpningsområdet för nämnda förmåner, så som käranden i den nationella domstolen hävdat.

85. Det är riktigt att en sådan utvidgning innebär en ökad förlust av de skatteintäkter som blir följden av en tillämpning av de nämnda avtalen. Emellertid följer det av fast rättspraxis att, som jag redan har konstaterat, ett sådant argument av budgetkaraktär inte kan motivera en inskränkning i en grundläggande frihet som stadgas i fördraget.

86. Den svenska regeringen åberopar argument som man skulle kunna karaktärisera som hänförliga till systemet. Detta genom att man visar att i vissa särskilt komplicerade hypoteser kan utvidgandet av bilaterala dubbelbeskattningsavtals tillämpningsområde resultera i en total avsaknad av beskattning.

87. Emellertid har detta övervägande uppenbarligen inte förhindrat den tyska regeringen från att genomföra en sådan utvidgning, i vart fall i fråga om de förmåner som tvisten i den nationella domstolen gäller.

88. För övrigt är de situationer som den svenska regeringen åsyftar, och som rör mycket specifika fall, inte jämförbara med situationen i målet, där det inte påstått att det föreligger en risk för att vinsten inte alls beskattas i något land.

89. Helt annorlunda är också den situation där ett bolag som är etablerat i medlemsstaten A begär att medlemsstaten B skall tillämpa bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan medlemsstaten B och en annan medlemsstat, C, på bolaget i stället för det avtal som slutits mellan A och B. Så var fallet i målen Metallgesellschaft (C-397/98) och Hoechst (C-410/98),[18] som åberopats vid den muntliga förhandlingen. De avtal som Saint-Gobain ZN vill skall tillämpas på bolaget har slutits med tredje land.

90. Härtill kommer att bolaget som är etablerat i medlemsstaten A inte nödvändigtvis i ovanstående hypotes har några band till medlemsstaten C. Detta till skillnad från förevarande mål, där tvistefrågan gäller behandlingen av andelar i bolag som är etablerade i staten C.

91. Det är slutligen viktigt att understryka att de bägge fallen gäller väsentligen olika önskemål. I det ovan beskrivna fallet begär inte bolaget, som är etablerat i medlemsstaten A, att av medlemsstaten B behandlas som ett bolag som är etablerat i denna stat, utan som ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, C. Detta fall rör alltså särbehandling av utländska bolag snarare än mellan bolag med säte i staten å den ena sidan och utländska bolag å den andra.

92. Därmed är inte det principiella problemet detsamma som uppstår i föreliggande fall, där man kräver samma behandling

18 — EGT 1999, C 1, s. 7 och 11.

som de bolag som är etablerade i Tyskland får även om bestämmelserna som behandlingen härrör från inkluderas i ett avtal som slutits med tredje land.

Särskilda synpunkter om förmögenhetsskatter

93. Vad närmare bestämt gäller förmögenhetsskatten gör den tyska regeringen gällande att skattetrycket som i slutänden vilar på moderbolaget inte är annorlunda beroende på om andelarna i fråga innehas av ett fast driftställe eller av ett dotterbolag.

94. Det är säkert riktigt att andelar i ett närstående bolag tack vare de internationella koncernförmånerna inte ingår i dotterbolagets tillgångar vid förmögenhetsbeskattning, medan en filial måste betala förmögenhetsskatt på värdet av andelarna, eftersom förmånen inte beviljats filialen. Enligt den tyska regeringen kompenseras emellertid denna förmån som dotterbolaget åtnjuter genom att moderbolagets tillgångar, vid förmögenhetsbeskattningen, inkluderar värdet av andelarna i det tyska dotterbolaget, värderat med hänsyn tagen till värdet av andelarna som dotterbolaget äger i det närstående bolaget.

95. Saint-Gobain ZN och kommissionen bestrider inte att så i princip är fallet (§ 121 andra stycket fjärde punkten BewG). De framhåller emellertid att tolkningsutrymmet i denna bestämmelse i allmänhet är undanröjt genom de dubbelbeskattningsavtal som slutits av Förbundsrepubliken Tyskland.

96. Sålunda har Saint-Gobain ZN vid den muntliga förhandlingen framfört, utan att bli motsagd på denna punkt av den tyska regeringen, att i målet är tillämpningen av § 121 andra stycket fjärde punkten BewG utesluten med anledning av artikel 19 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland.

97. Härav skulle följa att den behandling som franska moderbolags filialer underkastats är ogynnsam jämfört med den behandling som förbehållits dotterbolagen.

98. Det åligger den nationella domaren att fastställa om denna bestämmelse, tillsammans med bestämmelserna i BewG, i praktiken medför att förmögenhetsbeskattningen av andelarna i fråga belastar de fasta driftställena mer än dotterbolagen. Om så är fallet kan den diskriminerande behandlingen av sökanden i den nationella domstolen fastställas.

99. Jag vill än en gång framhålla att ingen har begärt att de tyska myndigheterna skall

bevilja en koncernförmån i avsaknad av ett bilateralt avtal. Skyldigheten att bevilja en koncernförmån föreligger endast då vägran att tillämpa förmånen utgör diskriminering, det vill säga när det inte finns någon avtalsbestämmelse som utesluter tillämpningen av § 121 andra stycket fjärde punkten BewG. I konsekvens härmed föreligger ingen risk för diskriminering jämfört med dotterbolagen, såsom åberopats av den tyska regeringen.

100. I förbigående noterar jag för övrigt att detta argument från den tyska regeringen innebär att regeringen accepterar förekomsten av en princip om likabehandling av dotterbolag och filialer.

101. Av ovanstående följer att en särbehandling, om en sådan skulle konstateras, saknar stöd. En sådan skillnad skulle således strida mot artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget.

Avslutande synpunkter

102. I konsekvens med detta framgår av vad som sagts ovan att de nationella bestämmelserna i fråga medför att bolag med säte i en annan medlemsstat utan sakliga skäl behandlas ofördelaktigt i jämförelse med behandlingen av bolag som är etablerade i Tyskland.

103. Emellertid kräver artiklarna 58 och 52 första stycket första meningen och andra stycket i fördraget såsom jag har konstaterat och som både kommissionen och den hänskjutande domstolen med rätta framfört, att bolag som är etablerade i en annan medlemsstat och som inrättar ett fast driftställe i den aktuella medlemsstaten skall behandlas på samma sätt som de nationella bolagen, såvida det inte finns sakliga skäl för en särbehandling.

104. Härtill kommer att de nationella bestämmelserna i fråga förhindrar det fria valet när det gäller i vilken form bolag i andra medlemsstater vill utöva sin rätt till etableringsfrihet. Av artikel 52 första stycket andra meningen följer nämligen att ett bolag i en medlemsstat som önskar utöva sin rätt till etableringsfrihet har rätt att välja mellan att i etableringsstaten bilda ett dotterbolag eller enbart ett kontor eller en filial. Detta val förhindras om det föreligger en obefogad särbehandling som är till nackdel för någon av dessa etableringsformer.

Förslag till avgörande

105. Jag föreslår alltså att domstolen ger ett negativt svar på de frågor som ställts av Finanzgericht Köln genom följande domslut:

1) Artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget utgör hinder mot att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, en koncernförmån ("Schachtelprivileg"), som beviljas för utdelning enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land, under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland.

2) Artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget utgör hinder mot att inte avräkna den skatt som tas ut i ett tredje land på vinsten i ett där etablerat dotterbolag till ett driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, från den tyska bolagsskatt som tas ut av driftstället, under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i Tyskland.

3) Artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget utgör hinder mot att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, en koncernförmån ("Schachtelprivileg") vid förmögenhetsbeskattning, under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland.