FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

fremsat den 19. november 1998 *

A — Indledning

1. I denne præjudicielle sag er der rejst spørgsmål om, hvorvidt en græsk skattebestemmelse [1], hvorefter udenlandske selskaber beskattes med en sats på 40%, hvorimod græske aktieselskaber ikke beskattes med 40%, men alene med 35%, når de enten udsteder navneaktier, eller deres ihændehaveraktier handles på børsen i Athen.

2. Sagsøgeren i hovedsagen, Royal Bank of Scotland plc (herefter »sagsøgeren«), har hjemsted i Det Forenede Kongerige og driver virksomhed via en filial i Piræus (Grækenland). Der er opstået strid om beskatningen af denne filial i regnskabsåret 1995 (regnskabsperioden 1.10.1994 — 30.9.1995).

3. Beskatningen fandt sted i henhold til den græske lov om indkomstskat, i hvis andet afsnit beskatningen af juridiske personers indkomst er reguleret. Skattesatserne er fastsat i lovens artikel 109, stk. 1, som følger:

»1. Skatten beregnes af den skattepligtige juridiske persons samlede skattepligtige indkomst efter følgende satser afhængig af den skattepligtiges kategori:

a) Græske aktieselskaber, hvis aktier ved regnskabsårets udløb lyder på ihændehaver og ikke noteres på børsen i Athen, samt udenlandske selskaber og virksomheder, som driver virksomhed med gevinst for øje, beskattes med 40%.

b) De øvrige græske aktieselskaber beskattes med 35%. Med hensyn til aktieselskaber, hvis aktier lyder på ihændehaver eller navn, og som ikke er noteret på Athens børs, skal den under litra a) angivne procent anvendes, for så vidt angår den del af overskuddet, som svarer til antallet af ihændehaveraktier. Med henblik på fastsættelse af denne del af overskuddet foretages der en fordeling af det samlede nettooverskud på grundlag af de navneaktier og de ihændehaveraktier, hvis antal

* Originalsprog: tysk.

1 — Jf. artikel 109, stk. 1, i den græske lov om indkomstskat (lov nr. 2238/1994, *Den Hellenske Republiks Lovtidende* nr. 151, afdeling A).

fremgår af aktiebogen ved regnskabsårets udløb.

c) De øvrige juridiske personer i artikel 101 beskattes med 35%.«

4. Sagsøgeren blev på grundlag af denne bestemmelse undergivet en skattesats på 40%. I selvangivelsen for 1995 tog sagsøgeren det forbehold, at filialen kun burde have været beskattet med 35% som de græske banker. Til støtte herfor påberåbte sagsøgeren sig bl.a. EF-traktatens artikel 52.

5. Dette forbehold blev administrativt afvist under henvisning til gældende ret. Sagsøgeren anlagde herefter sag med påstand om annullation af denne afvisning.

6. Den forelæggende ret, Diikitiko Protodikio Pirea, har anført, at artikel 109, stk. 1, litra a), i lov om indkomstskat indeholder en skattemæssig behandling af udenlandske selskaber, der principielt afviger fra bestemmelserne i traktatens artikel 7 [2] og 52. Ved denne bestemmelse indføres en skattemæssig forskelsbehandling af aktieselskaber afhængigt af, a) om de er noteret på børsen i Athen, og b) hvilken type aktier, selskabet udsteder, hvorimod udenlandske selskaber uden undtagelse alle er undergivet den hårdere beskatning på 40%. Den særlige skattemæssige behandling af hjemmehørende selskaber medfører, at disse selskaber har lavere omkostninger, og at der opnås en konkurrencefordel i forhold til udenlandske selskaber, og dermed en fordrejning af konkurrencen.

7. Den forelæggende ret har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 109, stk. 1, litra a), i lov om indkomstskat nr. 2238/1994 (*Den Hellenske Republiks Lovtidende* nr. 151, afdeling A), i henhold til hvilken udenlandske selskaber beskattes med 40% af deres skattepligtige indkomst, og som herved særligt undergiver disse selskaber en strengere beskatning end græske selskaber, der beskattes med en sats på 35%, lovlig og tilladt efter fællesskabsretten, og er den navnlig forenelig med traktatens artikel 7 og 52? Med andre ord, kan den græske stat anvende den ovenfor beskrevne særbeskatning på udenlandske selskaber?«

8. Sagsøgeren, den græske og den franske regering samt Kommissionen har afgivet indlæg under forhandlingerne. Jeg vender

2 — Nu EF-traktatens artikel 6.

tilbage til disses anbringender i forbindelse med den retlige bedømmelse.

B — Stillingtagen

9. Sagsøgeren har gjort gældende, at artikel 109, stk. 1, i den græske lov om indkomstskat bevirker en ulovlig forskelsbehandling af græske og udenlandske selskaber. Mens græske aktieselskaber opdeles efter hvilken type aktier, der udstedes, og følgelig ville kunne tage den fordelagtige skattesats i betragtning, når de udsteder navneaktier eller ihændehaveraktier, der er noteret på børsen i Athen, bliver udenlandske selskaber uden undtagelse undergivet den højere skattesats i henhold til artikel 109 i den græske lov om indkomstskat, uanset den juridiske form, de har valgt, og arten af de aktier, de har udstedt.

10. I banksektoren forstærkes denne forskelsbehandling ydermere deraf, at græske banker i henhold til lov nr. 2190/1920 og lov nr. 5076/1931 skal oprettes i form af aktieselskaber, der udsteder navneaktier. Græske banker vil derfor altid blive beskattet med 35%, og udenlandske banker altid med 40%.

11. Efter bestemmelsernes udformning må man antage, at den gunstigere beskatning af græske selskaber er reglen, og at beskatningen med 40% er undtagelsen.

12. Sagsøgeren er af den opfattelse, at artikel 109, stk. 1, i den græske lov om indkomstskat er i strid med traktatens almindelige lighedsprincip i artikel 6 og med artikel 52. Denne forskelsbehandling begrænser på ulovlig vis den del af etableringsfriheden, der udøves ved oprettelsen af agenturer, filialer eller datterselskaber.

13. Sagsøgeren har påberåbt sig Domstolens dom af 28. januar 1986 i sag 270/83 (Kommissionen mod Frankrig) [3] og af 12. april 1994 i sag C-1/93 (Halliburton Services) [4].

14. Den græske regering har for det første henvist til konkurrenceforholdet mellem traktatens artikel 48, 52 og 59 på den ene side og artikel 6 på den anden side og har gjort gældende, at artikel 6 ikke længere kan anvendes på anvendelsesområdet for artikel 48, 52 og 59. Den græske regering har således gjort gældende, at etableringsfriheden i henhold til traktatens artikel 52 sammenholdt med artikel 58 også gælder for selskaber, hvorefter hjemstedet ifølge fast praksis er bestemmende for nationaliteten. På den baggrund og i betragtning af de efter-

3 — Sml. s. 273.
4 — Sml. I, s. 1137.

følgende overvejelser må det spørgsmål, der er blevet forelagt Domstolen, formuleres anderledes.

»Domstolen anmodes om træffe afgørelse om, hvorvidt artikel 109, stk. 1, litra a), i lov nr. 2238/1994 er forenelig med traktatens artikel 52 og 58, idet der er fastsat en beskatning på 40% af udenlandske selskabers skattepligtige indkomst, hvilket tillige gælder for græske aktieselskaber, der dog undtagelsesvist kan gøre krav på en gunstigere skattesats på 35%.«

15. Det må ifølge den græske regering antages, at aktieselskabers grundskat er 40%. Ifølge oplysninger fra Finansministeriet blev 80% af alle aktieselskaber undergivet denne skattesats. De fleste aktieselskaber udsteder ikke aktier, der noteres på børsen, da der kræves 10 000 000 GRD til oprettelse af et A/S, hvorimod et A/S for at kunne blive introduceret på børsen skal have en egenkapital på 1 000 000 000 GRD. Den gunstigere beskatning af børsnoterede aktieselskaber er berettiget af hensyn til den økonomiske udvikling. Det præjudicielle spørgsmål burde derfor lyde således:

16. Til besvarelse af dette spørgsmål må det ifølge den græske regering lægges til grund, at direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke falder ind under dennes anvendelsesområde. Ifølge Domstolens faste praksis skal medlemsstaten også ved direkte beskatning overholde fællesskabsretten og afstå fra enhver direkte såvel som indirekte forskelsbehandling [5].

17. Da der ikke er foretaget en harmonisering på området for direkte skatter, tilkommer det hver enkelt medlemsstat at definere den skattepligtige indkomst og fastlægge skattesatserne. På denne baggrund er skattesatsen på 40% uproblematisk, især da den ikke indebærer en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

18. Den græske regering anfører videre, at selv om man kunne kvalificere muligheden for en skattenedsættelse som en indirekte forskelsbehandling, er den under alle omstændigheder berettiget. Situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er som udgangspunkt forskellig. Der kan derfor ikke gøres indsigelser mod den skattemæssige begunstigelse af hjemmehørende. Ifølge principperne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten tilkommer det bopæls- henholdsvis hjemstedsstaten at indrømme hjemmehørende skattemæssige begunstigelser. Den forskellige behandling af udenlandske og græske selskaber er endelig også berettiget, da definitionen af den skattepligtige indkomst som udgangspunkt allerede er forskellig [jf.

5 — Dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19, af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36.

artikel 99, stk. 1, litra a)-d), i den græske lov om indkomstskat] [6], og da de forskellige skattesatser kun er en logisk konsekvens heraf.

19. Den græske regering har foreslået at besvare det omformulerede præjudicielle spørgsmål således:

»På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin på området for direkte skatter forbyder traktatens artikel 52 og 58 ikke en medlemsstat at undergive udenlandske aktieselskaber den samme skattesats som græske aktieselskaber normalt undergives, uden at de kan nyde fordel af den lavere skattesats, der undtagelsesvist finder anvendelse på enkelte græske aktieselskaber.«

20. Den franske regering har også foreslået en omformulering af det præjudicielle spørgsmål, dog således, at Domstolen anmodes om at træffe afgørelse om, hvorvidt en bestemmelse som artikel 109 i den græske lov om indkomstskat er forenelig med traktatens artikel 6 og 52, da det ikke i en præjudiciel sag i henhold til artikel 177 tilkommer Domstolen at træffe afgørelse om, hvorvidt en bestemt retsnorm i en medlemsstat er forenelig med fællesskabsretten.

21. Den franske regering har ligeledes henvist til konkurrenceforholdet mellem traktatens artikel 6 og artikel 52. Artikel 52 må som en særlig retsforskrift gå forud for traktatens artikel 6. Artikel 6 finder ikke længere anvendelse på anvendelsesområdet for artikel 52.

22. For at definere indholdet af traktatens artikel 52 har den franske regering anført, at bestemmelsen opstiller princippet om ligestilling med indlændinge. Den forbyder dermed enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Ifølge Domstolens faste praksis er forskelsbehandling karakteriseret derved, at forskellige bestemmelser finder anvendelse på objektivt sammenlignelige situationer, eller den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer.

23. I artikel 109 i den græske lov om indkomstskat er der fastsat forskellige skattesatser for græske selskaber afhængig af deres

6 — Ifølge artikel 99, stk. 1, litra a) og d), i den græske lov om indkomstskat er følgende undergivet skattepligt:
a) Græske aktieselskaber og anpartsselskaber, med undtagelse af banker og forsikringsselskaber, er skattepligtige af hele nettoindkomsten eller hele nettooverskuddet fra Grækenland eller udlandet ... Græske banker og forsikringsselskaber er skattepligtige af hele nettoindkomsten eller hele nettooverskuddet fra Grækenland eller udlandet, efter fradrag af et beløb, der svarer til de ikke-skattepligtige indtægter eller til indtægter, der er underlagt en særlig beskatning, som medfører, at et skattetilsvar bortfalder.
...d) Udenlandske virksomheder — uanset i hvilken selskabsform — der driver virksomhed i Grækenland, samt udenlandske erhvervsdrivende foretagender af enhver art er skattepligtige af nettoindkomsten eller nettooverskuddet fra kilder i Grækenland samt af nettooverskuddet af et fast driftssted i Grækenland som omhandlet i artikel 100.

juridiske form, hvorimod udenlandske selskaber altid undergives den højere skattesats uanset deres juridiske form. Denne forskelsbehandling beror udelukkende på det skattepligtige selskabs nationalitet (hvorved der i henhold til artikel 58 forstås staten, hvori selskabet er grundlagt). Den omstændighed, at udenlandske selskaber opfylder samtlige betingelser, der for et græsk selskab ville føre til anvendelsen af den lave skattesats, er, som den franske regering har gjort gældende, fuldstændig uden betydning. En medlemsstats retsforskrift, der påligner udenlandske selskaber en skattesats på 40%, selv om selskabet opfylder de kriterier, der for et indenlandsk selskab ville føre til anvendelsen af den lavere skattesats på 35%, er dermed klart i strid med traktatens artikel 52.

24. Videre anfører den franske regering, at der ikke foreligger en forskelsbehandling, når udenlandske selskaber befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation som et indenlandsk selskab, der beskattes med 40%. Den franske regering har foretaget enkelte overvejelser om situationens sammenlignelighed. Den er af den opfattelse, at kriterierne »aktieselskab« og »ihændehaveraktier« i sig selv ikke er diskriminerende. Det forholder sig anderledes med introduktionen på børsen i Athen. For at opfylde dette kriterium må det være tilstrækkeligt, at selskabets aktier er noteret på børsen i en af medlemsstaterne.

25. Den franske regering har foreslået at besvare det præjudicielle spørgsmål således:

»Traktatens artikel 52 er til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse som artikel 109 i den græske lov om indkomstskat, hvorefter andre medlemsstaters selskaber er undergivet en højere skattesats end græske selskaber, der befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation, navnlig for så vidt angår deres juridiske form.«

26. Skulle Domstolen med henblik på de faktiske omstændigheder i hovedsagen finde det nødvendigt med en yderligere præcisering, har den franske regering foreslået følgende besvarelse:

»Et selskab, hvis aktier er noteret på børsen i en medlemsstat, skal anses for at befinde sig i en sammenlignelig situation som et indenlandsk selskab, hvis aktier er noteret på børsen i etableringsstaten.«

27. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg antaget et differentieret standpunkt. Traktatens artikel 52 fastsætter en grundlæggende frihedsrettighed og forbyder såvel direkte som indirekte forskelsbehandling. Dermed kan hjemstedet som kriterium være en skjult diskriminering. En forskelsbehandling, der beror på et selskabs hjemsted, kan under bestemte omstændigheder have hjemmel i fællesskabsretten, men der er dog fastsat objektive grænser for denne mulighed.

28. Sagsøgeren driver i Grækenland virksomhed gennem et fast driftssted, hvis skattepligtige indkomst fastsættes som for græske selskaber. Ifølge sagsøgeren indeholder artikel 109 i den græske lov om indkomstskat både en åbenbar og en skjult forskelsbehandling. Da udenlandske selskaber er fuldstændigt afskåret fra den gunstigere skattesats på 35%, indebærer artikel 109 i den græske lov om indkomstskat en åbenbar forskelsbehandling. Desuden indeholder artikel 109, stk. 1, i den græske lov om indkomstskat en indirekte forskelsbehandling, idet »græske aktieselskaber, hvis aktier ved regnskabsårets udløb lyder på ihændehaver og ikke noteres på børsen i Athen, samt udenlandske selskaber og virksomheder, som driver virksomhed med gevinst for øje« beskattes med 40%. Græske banker pålignes aldrig denne skattesats, da græske selskaber i banksektoren er tvunget til at udstede navneaktier, hvorimod udenlandske banker altid pålignes denne sats.

29. Ifølge fast praksis [7] vedrørende forskellig beskatning af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende har Domstolen fastslået, at ikke-hjemmehørende også skal kunne nyde skattemæssige fordele ved den i øvrigt samme skattemæssige behandling. Den ulige behandling i nærværende tilfælde er ikke berettiget. Kommissionen har derfor foreslået følgende besvarelse af den præjudicielle anmodning:

»En national bestemmelse, hvorefter græske og udenlandske selskaber behandles ens i forbindelse med fastlæggelsen af den skattepligtige indkomst, men hvor sidstnævnte ikke tilstås den gunstigere skattesats på 35% på samme betingelser som dem, der finder anvendelse på selskaber med hjemsted i Grækenland, er uforenelig med traktatens artikel 52.«

30. I det mundtlige indlæg har Kommissionen givet afkald på sondringen mellem direkte og skjult forskelsbehandling. Selv om der ikke er foretaget en harmonisering af direkte skatter, må medlemsstaterne ikke foretage en begrænsning af de grundlæggende frihedsrettigheder. I nærværende sag er en forskelsbehandling ikke berettiget, hvorfor det må fastslås, at der foreligger en overtrædelse af artikel 52.

7 — Schumacker-dommen (fodnote 5), præmis 36, 37 og 38, og Asscher-dommen (fodnote 5).

31. Det er ubestridt, at traktatens artikel 52 er en særlig form for den almindelige lighedsgrundsætning i traktatens artikel 6, hvilket tillige fremgår af fast praksis [8]. Artikel 52 går forud for artikel 6, som derfor ikke finder anvendelse på anvendelsesområdet for artikel 52.

32. Ved besvarelsen af anmodningen om en præjudicielle afgørelse skal der naturligvis tages hensyn til, at Domstolen i forbindelse med en sådan procedure ikke udtaler sig om, hvorvidt en national bestemmelse er uforenelig med fællesskabsretten. Domstolen skal sætte den forelæggende ret i stand til at træffe afgørelse om, hvorvidt den nationale retsforskrift er forenelig med fællesskabsretten. Der må derfor ses bort fra formuleringen af det præjudicielle spørgsmål. Dette følger ligeledes af Domstolens faste praksis [9]. De efterfølgende betragtninger tjener derfor til besvarelse af et spørgsmål, der er formuleret således:

»Er en bestemmelse som artikel 109, stk. 1, litra a), i den græske lov om indkomstskat (lov nr. 2238/1994, FEK 151 A'), der foreskriver en forskellig skattemæssig behandling til skade for udenlandske selskaber, forenelig med traktatens artikel 52, når der anvendes en skattesats på 40% på disses skattepligtige indkomst i modsætning til græske selskaber, der pålægges en skattesats på 35%?«

33. Artikel 52 er den centrale hjemmel for en af de fire grundlæggende frihedsrettigheder i traktaten. Sammen med traktatens artikel 58 sikrer den, at juridiske personer har etableringsfrihed inden for Fællesskabet. De selskaber, der kan udøve denne frihed, er selskaber, som er oprettet i henhold til en medlemsstats lovgivning, og som har deres vedtægtsmæssige hjemsted, deres hovedsæde eller deres hovedkontor inden for Fællesskabet. Denne definition af et selskabs hjemsted er bestemmende for, hvilken retsorden selskabet hører under, og kan sammenlignes med måden, hvorpå fysiske personers statsborgerskab fastlægges.

34. Udøvelsen af denne frihed kan ifølge artikel 52, stk. 1, andet punktum, ske ved oprettelse af agenturer, filialer eller datterselskaber. I henhold til artikel 52, stk. 2, indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. National behandling er derfor et kendetegn for denne norm [10], der siden udløbet af overgangsperioden har været umiddelbar anvendelig, og en vigtig del af selve etableringsfriheden.

8 — Dom af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461, præmis 12 og 13; i denne retning tillige dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 21, og Halliburton Services-dommen (fodnote 4), præmis 12.

9 — Jf. dom af 15.7.1964, sag 6/64, Costa, Sml. 1954-1964, s. 531, på s. 534, org. ref.: Rec. s. 1141, på s. 1158, og af 8.6.1971, sag 78/70, Deutsche Grammophon, Sml. 1971, s.125, org. ref.: Rec. s. 487, præmis 3.

10 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (fodnote 3), præmis 13.

35. Når det derfor bestemmes i en national retsforskrift om beskatning af juridiske personer, at »*græske aktieselskaber*, hvis aktier ved regnskabsårets udløb lyder på ihændehaver og ikke noteres på børsen i Athen, samt *udenlandske selskaber* og virksomheder, som driver virksomhed med gevinst for øje, beskattes med 40%« [11] af den skattepligtige indkomst, hvorimod »de *øvrige græske aktieselskaber* beskattes med 35%« [12], foretages der dermed en åbenbar forskelsbehandling af græske og udenlandske aktieselskaber. Udenlandske selskaber er undergivet en skattesats på 40%, hvorimod græske selskaber beskattes med 35%, såfremt de opfylder et bestemt kriterium (ihændehaveraktier noteret på børsen i Athen ved regnskabsårets udløb).

36. Det fremgår af parternes indlæg, at de er uenige om, hvorvidt beskatningen med 35% er hovedreglen og 40% undtagelsen eller omvendt. Mens sagsøgeren anser skattesatsen på 35% for hovedreglen, fastholder den græske regering, at skattesatsen på 40% er hovedreglen, og beskatningen på 35% undtagelsen.

37. Det er ufornødent at tage stilling til denne uenighed ved fastslåelsen af, at græske og udenlandske selskaber objektivt behandles forskelligt. Det står fast, at udenlandske selskaber ikke har adgang til den gunstigere beskatning. Det er ligeledes uden betydning, hvor stor en procentdel af de græske aktieselskaber der faktisk nyder godt af den gunstigere skattesats. Det synes at forholde sig således, at i banksektoren nyder alle græske banker godt af den gunstigere skattesats, da de i henhold til loven skal opfylde de betingelser [13], der gør, at de falder uden for den kategori af græske selskaber, der beskattes med 40%.

38. Da den græske lovgiver har valgt en direkte forskelsbehandling, er overtrædelsen af fællesskabsretten åbenbar.

39. Den græske regering er imidlertid af den opfattelse, at forskelsbehandlingen kan begrundes. Derved glemmer den, at direkte forskelsbehandling principielt ikke kan være begrundet. Retspraksis om direkte skatter, hvor begrundelsen dog har spillet en rolle [14], har sin oprindelse i bestemmelser, der normalt har knyttet forskelsbehandlingen til et bopælskriterium henholdsvis til begrebsparret hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. I næsten alle disse til-

11 — Jf. artikel 109, stk. 1, litra a), i den græske lov om indkomstskat. Min fremhævelse.

12 — Jf. artikel 109, stk. 1, litra b), i den græske lov om indkomstskat. Min fremhævelse.

13 — Ifølge parternes indlæg er det ved lov bestemt, at græske banker skal oprettes som aktieselskaber og udstede navneaktier, jf. artikel 11, stk. 2, litra a), i lov nr. 2190/1920 og lov nr. 5076/1931.

14 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (fodnote 3), præmis 17; Commerzbank-dommen (fodnote 8), præmis 16, Schumacker-dommen (fodnote 5), præmis 39 ff., Wielockx-dommen (fodnote 5), præmis 23 ff., Asscher-dommen (fodnote 5), præmis 50 ff., Futura Participations og Singer-dommen (fodnote 5), præmis 26, og dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 24 og 25.

fælde [15] var der tale om en indirekte forskelsbehandling. En sådan er kun i strid med fællesskabsretten, når den ikke kan begrundes med sammenhængen i beskatningsordningen [16] eller tvingende almene hensyn [17].

40. Det fremgår af både den franske regerings mundtlige indlæg og Kommissionens indlæg under den skriftlige forhandling, at disse parter har set sagen som en indirekte forskelsbehandling, hvor situationernes sammenlignelighed og en eventuel begrundelse for en allerede konstateret forskelsbehandling er afgørende. Det af intervenienterne indtagne standpunkt kan skyldes, at de i lyset af tidligere sager ved Domstolen [18] betragter et selskabs hjemsted som et kriterium for en eventuel forskelsbehandling, og dermed bestemmende for en indirekte forskelsbehandling af græske og udenlandske selskaber [19].

41. Kommissionen har desuden udtrykkeligt anført, at artikel 109, stk. 1, i den græske lov om indkomstskat indeholder en direkte *og* en indirekte forskelsbehandling.

42. Den franske regerings indlæg, hvori kriterierne for, at et selskab kan falde under anvendelsesområdet for den gunstigere skattesats, behandles, støtter sig på den forudsætning, at selv om disse kriterier anvendes uden forskel på græske og udenlandske selskaber, vil der kunne foretages en (indirekte) forskelsbehandling. Betingelserne om den juridiske form (aktieselskab) og om arten af aktier (ihændehaveraktier) ville da være uden betydning. Kravet om en børsnotering i Athen er derimod problematisk. I denne henseende burde enhver notering på en børs i Fællesskabet være tilstrækkelig.

43. Behandlingen af dette spørgsmål går efter min mening ud over det, der er blevet forelagt Domstolen ved forelæggelseskendelsen. De faktiske omstændigheder er navnlig ikke tilstrækkeligt belyst til at konstatere, om der i kravet om børsnotering på børsen i Athen ligger en indirekte forskelsbehandling af græske og udenlandske aktieselskaber, og om dette krav i givet fald er begrundet. Det tilkommer i denne henseende den forelæggende ret at fastslå de nødvendige faktiske omstændigheder. Såfremt en besvarelse af det spørgsmål, der er blevet rejst af den franske regering, efter rettens opfattelse er nødvendig til sagens afgørelse, skal fremgangsmåden for behandlingen heraf ifølge Domstolens faste praksis [20] fastlægges.

15 — I Futura Participations og Singer-dommen (fodnote 5), var dette dog kun delvis tilfældet.

16 — Jf. Wielockx-dommen (fodnote 5), præmis 23, og Schumacker-dommen (fodnote 5), præmis 40.

17 — Jf. Futura Participations og Singer-dommen (fodnote 5), præmis 26 og 31, og ICI-dommen (fodnote 14), præmis 28.

18 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (fodnote 3), Commerzbank-dommen (fodnote 8), og ICI-dommen (fodnote 14).

19 — I Halliburton Services-dommen (fodnote 4), fandt Domstolen med henvisning til Commerzbank-dommen (fodnote 8), at forskelsbehandling af selskaber på grundlag af deres hjemsted var en *åbenbar* forskelsbehandling (jf. præmis 15).

20 — Jf. den i fodnote 14 nævnte retspraksis.

44. For det første må der foretages en klar sondring mellem fysiske og juridiske personer for så vidt angår en mulig forskelsbehandling vedrørende direkte beskatning. De forhold, der er afgørende ved beskatningen af fysiske personer, såsom personlige og familiemæssige forhold [21], gør sig ikke gældende for juridiske personer.

45. På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin falder direkte beskatning ikke ind under dens anvendelsesområde. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser under overholdelse af fællesskabsretten [22].

46. Den i skatteretten sædvanlige sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende indebærer en fare for, at den vil blive anvendt til skade for statsborgere fra andre medlemsstater, da ikke-hjemmehørende for det meste er udlændinge. Den forskelsbehandling, der er knyttet til disse kriterier, kan dermed anses for en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [23].

47. Såfremt man tillod, at en etableringsmedlemsstat kunne foretage en forskelsbehandling efter forgodtbefindende, fordi et selskabs hjemsted befinder sig i en anden medlemsstat, ville traktatens artikel 52 sammenholdt med artikel 58 blive indholdsløs [24].

48. For at skabe balance mellem den i princippet berettigede sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende [25] på den ene side og den dermed forbundne fare for en indirekte forskelsbehandling på den anden side, er det nødvendigt at undersøge, om situationerne kan sammenlignes [26]. Såfremt dette besvares bekræftende, skal der til objektivt sammenlignelige situationer knyttes de samme retsfølger i form af samme skattemæssige begunstigelser. Denne følge er dog ikke tvingende, såfremt en forskelsbehandling kan begrundes med trinhøjere interesser som f.eks. sammenhængen i beskatningsordningen [27] eller tvingende almene hensyn, således som de er formuleret i traktatens artikel 56 [28].

49. Hvis man på denne baggrund betragter omstændighederne i udgangstvisten, må man antage, at det ikke kan bestrides, at der foreligger en direkte eller indirekte forskelsbehandling. Parterne er ikke enige om situationernes sammenlignelighed. Hvor Kommissionen decideret er af den opfattelse, at situationen for græske og udenlandske selskaber er den samme for så vidt angår fast-

21 — Jf. Schumacker-dommen (fodnote 5), præmis 37.

22 — Jf. ICI-dommen (fodnote 14), præmis 19.

23 — Jf. Schumacker-dommen (fodnote 5), præmis 28 og 29.

24 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (fodnote 3), præmis 18, og Commerzbank-dommen (fodnote 8), præmis 13.

25 — Jf. Schumacker-dommen (fodnote 5), præmis 31, Wielockx-dommen (fodnote 5), præmis 18, og Asscher-dommen (fodnote 5), præmis 41.

26 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (fodnote 3), præmis 20 in fine, og ICI-dommen (fodnote 14), præmis 25.

27 — Jf. den i fodnote 16 nævnte retspraksis.

28 — Jf. ICI-dommen (fodnote 14), præmis 28.

sættelsen af den skattepligtige indkomst, finder den græske regering, at situationerne er forskellige. Begge parter støtter sig på artikel 99 i den græske lov om indkomstskat [29].

50. Som de relevante bestemmelser i den græske lov om indkomstskat er beskrevet i procesbilagene, synes græske og udenlandske selskabers skattepligtige indkomst at blive fastsat på samme måde. Dette taler for Kommissionens standpunkt. Endelig tilkommer det den forelæggende ret at foretage en kvalificering af de faktiske omstændigheder.

51. Det er imidlertid afgørende, at den græske regering ikke selv har forsøgt at begrunde forskelsbehandlingen, bortset fra at henvise til, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i grundlæggende forskellige situationer, og at hævde, at udgangssituationerne ikke er ens. Det kan derfor uden yderligere undersøgelser af de faktiske omstændigheder fastslås, at en forskelsbehandling af græske og udenlandske selskaber som fastsat i artikel 109 i den græske lov om indkomstskat ikke er begrundet og dermed er i strid med traktatens artikel 52 og 58.

C — Forslag til afgørelse

52. Som følge af disse overvejelser foreslår jeg følgende besvarelse af anmodningen om en præjudiciel afgørelse:

»En bestemmelse som artikel 109, stk. 1, litra a), i den græske lov om indkomstskat (lov nr. 2238/1994, *Den Hellenske Republiks Lovtidende* nr. 151, afdeling A), der fastsætter en forskellig beskatning til skade for udenlandske selskaber, idet der anvendes en skattesats på 40% på disse selskabers skattepligtige indkomst, hvorimod der kun anvendes en skattesats på 35% på græske selskaber, er i strid med EF-traktatens artikel 52 sammenholdt med artikel 58.«

29 — Bestemmelsens ordlyd fremgår af fodnote 6.