FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 29 mars 2007 [1]

I — Inledning

1. Sedan några år tillbaka har ett stort antal mål anhängiggjorts vid domstolen i vilka domstolen har anmodats att uttala sig om sambandet mellan vissa delar av den direkta beskattningen i medlemsstaterna och den i EG-fördraget föreskrivna fria rörligheten.

2. Såsom generaladvokaten Geelhoed nyligen påpekade angående tillämpningen av dessa friheter på bolagsbeskattningens område, [2] ställs domstolen inför alltmer komplicerade sammanhang på det faktiska och lagstiftningsmässiga planet och inför resonemang vilka har som syfte att pröva gränserna för de fria rörligheterna i fördraget.

3. Den begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Münster (Tyskland) som nu är anhängig vid domstolen tillhör denna kategori av mål.

4. Domstolen har i huvudsak anmodats att uttala sig om huruvida etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital utgör hinder mot att en medlemsstat, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, i syfte att undvika dubbelbeskattning på dess territorium av obegränsat skattskyldiga personers inkomster och förmögenhet som härrör från vissa investeringar i en annan medlemsstat, ensidigt ersätter den så kallade undantagandemetoden med den så kallade avräkningsmetoden, utan hänsyn till bestämmelserna i det tidigare ingångna dubbelbeskattningsavtalet mellan de båda staterna.

5. De båda ovannämnda metoderna används allmänt av staterna ensidigt eller ömsesidigt för att lindra eller undvika den juridiska dubbelbeskattningen (beskattning av samma inkomst två gånger hos samma skattesubjekt) eller den ekonomiska dubbelbeskattningen (beskattning av samma inkomst två gånger hos två olika skattesubjekt), särskilt i samband med gränsöverskridande situationer.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Se punkt 3 i generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande föredraget den 23 februari 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, där domstolen meddelade dom den 12 december 2006 (REG 2006, s. I-11673).

6. Undantagandemetoden möjliggör för en i en medlemsstat hemmahörande person som uppbär inkomst eller del av förmögenhet som beskattas i den stat där denna inkomst har sin källa eller där delen av förmögenheten är belägna att åtnjuta undantag från skatteplikt för denna inkomst eller del av förmögenhet i sin hemviststat. Hemviststaten kan emellertid tillämpa ett progressionsförbehåll som innebär att vad som undantagits från skatteplikt beaktas vid beräkningen av skatten på återstoden av den i landet hemmahörande personens inkomst eller förmögenhet.

7. Hemviststaten beviljar inom ramen för avräkningsmetoden ett avdrag eller en avräkning mot den skatt som påförs medborgarens inkomst eller förmögenhet med ett belopp som motsvarar den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som erlagts i källstaten.

8. En av egenheterna med förevarande mål är att bestämmelsen i den tyska skattelagstiftningen om att undantagandemetoden skall ersättas med avräkningsmetoden bland annat villkoras av att den medlemsstat i vilken investeringar görs tillämpar en lägre skattesats än den som föreskrivs i de tyska skattebestämmelser som gäller vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Som vi kommer att se mer i detalj ingår dessa bestämmelser som skall tillämpas på fasta driftställen som i Tyskland hemmahörande personer bildat i utlandet (nedan kallade CFC-bolag) i den tyska lagstiftningen om kontroll av utländska bolag.

9. I enlighet med vad som kommer att klart framgå av den juridiska bedömningen i detta förslag till avgörande kräver enligt min mening detta mål att två olika strömningar i domstolens rättspraxis tolkas och tillämpas. Den ena rör undvikande av dubbelbeskattning och den andra, nyare, strömningen gäller förenligheten mellan rättsregler i olika medlemsstater som syftar till att neutralisera vissa eventuella skattefördelar som gemenskapsmedborgare erhåller i andra medlemsstater vilka tillämpar en lägre skattesats än den som gäller i nämnda medborgares hemvistmedlemsstat. Utan att nödvändigtvis vara motstridiga måste emellertid dessa båda strömningar i rättspraxis sammanjämkas för att den rätta jämvikten skall uppnås mellan medlemsstaternas behörighet på skatteområdet och respekten för den inre marknadens sätt att fungera, särskilt utövandet av de i fördraget garanterade fria rörligheterna.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Tysk skatterätt och undvikande av dubbelbeskattning i Tyskland*

10. Enligt 1 § lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) [3] beskattas i Tyskland

3 — RGBl 1934 I, s. 1005.

hemmahörande skattskyldiga personer i princip för hela sin inkomst oberoende av om denna är av inhemskt eller utländskt ursprung. Denna regel gäller alla inkomstslag, inklusive inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital.

11. I det tyska skattesystemet hänförs vinster som genereras i tyska eller utländska handelsbolag inte direkt till dessa bolag utan till bolagsmännen — vilka är fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland — och då i proportion till deras respektive bolagsandelar varpå var och en beskattas för sin andel av vinsten (principen om handelsbolags avsaknad av ställning som självständiga skattesubjekt). När det gäller bolag som drivs av utländska personer såsom sökanden i målet vid den nationella domstolen, Columbus Container Services BVBA & Co. (nedan kallat Columbus), tillämpas metoden att direkt hänföra vinsten till i Tyskland hemmahörande bolagsmän även om bolaget som sådant är skattskyldigt för bolagsskatt i den medlemsstat där det har sitt säte.

12. Förbundsrepubliken Tyskland har, i syfte att undvika dubbelbeskattning av i Tyskland hemmahörande personers inkomst och förmögenhet i utlandet, ingått bilaterala avtal som utformats efter förebild av den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), däribland det i förevarande mål relevanta avtalet med Konungariket Belgien.

13. Enligt artikel 23 i det avtal mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland som undertecknades den 11 april 1967 i Bryssel för att undvika dubbelbeskattning beträffande inkomst [4] skall i Tyskland hemmahörande personers inkomster som härrör från Belgien, inklusive inkomst av kapital som investeras i handelsbolag och i kommanditbolag belägna i Belgien och som är skattepliktiga i denna stat enligt avtalets bestämmelser vara undantagna från skatteplikt i Tyskland. Detta undantag från skatteplikt är även tillämpligt på den del av i Tyskland hemmahörande personers förmögenhet som är belägen i Belgien. Förbundsrepubliken Tyskland behåller emellertid sin rätt att vid fastställandet av sina skattesatser beakta inkomster och förmögenhet som således på detta sätt undantagits från skatteplikt (undantagandemetoden med progressionsförbehåll i förekommande fall).

14. I 20 § punkterna 2 och 3 i den tyska lagen om beskattning vid utlandsförbindelser (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, (Außensteuergesetz)) [5] i dess lydelse enligt lagen om bekämpning av skatteundandragande och förenkling av skattelagstiftningen av den 21 december 1993 (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerberei-

4 — BGBl 1969 II, s. 18, respektive *Moniteur Belge* av den 30 juli 1969.

5 — BGBl 1972 I, s. 1713.

nigungsgesetz) [6] (nedan kallad AStG), som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs emellertid undantag från denna regel i vissa fall. Bestämmelsen infördes i AStG bland annat för att förhindra att i Tyskland hemmahörande personer kringgår övriga bestämmelser i AStG om beskattning av inkomst som härrör från kontrollerade utländska bolag (Zwischengesellschaft, nedan kallade CFC-bolag), som är juridiska personer och som är belägna i medlemsstater med låga skatter. Dessa bestämmelser är avsedda att motverka skatteflykt.

15. När det gäller undvikande av dubbelbeskattning av inkomster från ett fast driftställe preciseras det i 20 § punkt 2 AStG att "[o]m en obegränsat skattskyldig person har inkomst av kapitalplaceringskaraktär i den mening som avses i 10 § punkt 6 andra meningen från ett i utlandet beläget driftställe, och skulle denna inkomst ha varit skattepliktig som CFC-inkomst om driftstället hade varit ett utländskt bolag skall dubbelbeskattning undvikas genom avräkning av den skatt som tagits ut i utlandet på denna inkomst och inte genom undantag från skatteplikt".

16. Det föreskrivs i 20 § punkt 3 AStG i fråga om undvikande av dubbelbeskattning av förmögenhet att "[n]är det gäller förmögenhet som genererar inkomst av kapitalplaceringskaraktär i den mening som avses i 10 § punkt 6 andra meningen, med undantag av inkomst av kapitalplaceringskaraktär i den mening som avses i 10 § punkt 6 tredje meningen, skall dubbelbeskattning undvikas genom avräkning av den skatt som tagits ut i utlandet på denna inkomst och inte genom undantag från skatteplikt".

17. Det preciseras i 10 § punkt 6 andra meningen AStG att "CFC-inkomst med kapitalplaceringskaraktär är inkomster från utländska CFC-bolag som härrör från innehav, förvaltning, sparande eller värdeökning av betalningsmedel, fordringar, värdepapper, andelar eller liknande tillgångar ...".

18. Det framgår av handlingarna i målet att det enligt AStG fordras att ytterligare fyra villkor är uppfyllda för att den i 20 § punkterna 2 och 3 AStG angivna avräkningsmetoden skall kunna tillämpas. Det rör sig om följande villkor:

— Inkomst av kapitalplaceringskaraktär från ett utländskt driftställe är lågbeskattad i den mening som avses i 8 § punkt 3 AStG, det vill säga inkomsten

6 — BGBl 1993 I, s. 2310.

får inte beskattas med mer än 30 procent i den stat där bolaget har sitt säte.

— Inkomst av kapitalplaceringskaraktär uppfyller inte villkoren i 8 § punkt 1.7 och punkt 2 samt 13 § AStG.

— Inkomst av kapitalplaceringskaraktär kan inte hänföras till en så kallad aktiv verksamhet enligt 8 § punkt 1.1–1.6 AStG.

— Den andel som ägs av tyska skattskyldiga personer måste uppgå till minst 10 procent av i driftstället.

III — Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19. Columbus är ett kommanditbolag som bildats enligt belgisk rätt. Det bildades år 1989 och har sitt säte i Antwerpen (Belgien). Under år 1996 ägdes andelarna i bolaget av åtta fysiska personer som var hemmahörande i Tyskland varav minst sex tillhörde samma familj. Var och en av dessa personer ägde 10 procent av bolaget. Dessutom innehades en andel på 20 procent i bolaget av ett tyskt handelsbolag vars bolagsmän också var hemmahörande i Tyskland.

20. Columbus är inte skattskyldigt i Tyskland. Bolaget betraktas i tyskt skatterättsligt hänseende inte som något CFC-bolag utan som ett utländskt fast driftställe som ägs av i Tyskland hemmahörande bolagsmän. Columbus inkomster och förmögenhet skall således direkt hänföras till dess bolagsmän vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i Tyskland.

21. Columbus har som verksamhetsföremål att samordna Oetkerkoncernens verksamhet genom tillhandahållande av finansiella tjänster inom koncernen. Detta innefattar bland annat centralisering av de finansiella transaktionerna och finansiering av likviditeten i dotterbolag och filialer samt centralisering och samordning av bokföring, administration och arbetet med reklam och marknadsföring samt elektronisk databehandling.

22. Columbus ekonomiska verksamhet består främst i förvaltning av kapitalplaceringar i den mening som avses i 10 § punkt 6 andra meningen AStG. Columbus redovisade till följd av denna förvaltning under år 1996

inkomst av näringsverksamhet uppgående till 8 044 619 DEM och diverse intäkter på 53 477 DEM.

23. Den belgiska skatteförvaltningen betraktade Columbus som ett samordningscentrum i den mening som avses i kunglig förordning nr 187 av den 30 december 1982 angående inrättandet av samordningscentra.[7] Den skattemässiga behandling som dessa samordningscentra åtnjuter utgör avsteg i flera avseenden från de allmänna belgiska skattereglerna. För det första fastställs den skattepliktiga inkomsten för dessa centra schablonmässigt enligt den så kallade kostnadsplusmetoden. Denna inkomst motsvarar en procentuell andel av kostnader och utgifter för driften med undantag av personalkostnader, finansiella kostnader och bolagsskatt.[8] Med tillämpning av denna ordning blev beskattningen av Columbus faktiska vinst år 1996 lägre än 30 procent.

24. I Tyskland betraktades Columbus av Finanzamt Bielefeld-Innenstadt som ett handelsbolag. Med tillämpning av 20 § punkt 2 AStG valde den tyska skattemyndigheten genom beslut av den 8 juni 1998 om fastställande av resultat för år 1996 att hänföra ett rörelseresultat på 8 044 619 DEM och övriga intäkter på 53 477 DEM i Columbus till bolagsmännen. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt ansåg att den sistnämnda inkomsten var undantagen från skatteplikt men att den omfattades av progressionsförbehåll. Vinsten på 8 044 619 DEM beskattades däremot fullt ut med avräkning för den skatt som tagits ut i Belgien.

25. Genom beslut av den 16 juni 1998 fastställde den tyska skattemyndigheten det skattemässiga värdet på Columbus tillgångar per den 1 januari 1996 att användas för beräkningen av förmögenhetsskatten.

26. Columbus överklagade i bolagsmännens namn dessa beslut med undantag av beslutet angående övriga intäkter och hävdade att 20 § punkterna 2 och 3 AStG strider mot bestämmelserna i artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse). Den omständigheten att den undantagandemetod som föreskrivs i artikel 23 i det mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning ersattes med den avräkningsmetod som föreskrivs i 20 § punkterna 2 och 3 AStG ledde enligt Columbus till att skattebördan det aktuella året ökade med omkring 250 000 euro för var och en av bolagsmännen.

27. Finanzgericht Münster anser det inte uteslutet att bestämmelserna i 20 § punkterna 2 och 3 AStG kan strida mot etable-

7 — *Moniteur Belge* av den 13 januari 1983.

8 — Se, i detta avseende, dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 mot kommissionen (REG 2006, s. I-5479), punkt 9.

ringsfriheten. Den anser också att det är oklart huruvida nämnda regler är förenliga med den fria rörligheten för kapital varför den ytterligare skatt som påförs utländska inkomster kan avhålla en i landet hemmahörande person från att investera i en annan medlemsstat.

28. Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Münster att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det ... mot artikel 52 i EG-fördraget ... och mot artikel 73b–73d i EG-fördraget, nu artiklarna 56–58 EG, att det i 20 § punkterna 2 och 3 i den tyska lagen om beskattning vid utlandsförbindelser [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)], i dess lydelse enligt den tyska lagen av den 21 december 1993 om bekämpning av skatteundandragande och förenkling av skattelagstiftningen (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz), föreskrivs att dubbelbeskattning av inkomst av kapitalplaceringskaraktär i en obegränsat skattskyldig persons utländska driftställe, som skulle ha varit skattepliktig som CFC-inkomst om driftstället hade varit ett utländskt bolag, i motsats till vad som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien av den 11 april 1967 skall undvikas inte genom undantag från inhemsk skatteplikt för nämnda inkomst utan genom avräkning av den skatt som tagits ut på vinsten i utlandet?"

IV — Förfarandet vid domstolen

29. Columbus, den tyska, den belgiska, den nederländska och den portugisiska regeringen samt Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission inkom med skriftliga synpunkter till domstolen i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga. Dessa hördes likaledes vid den muntliga förhandling som hölls den 28 september 2006, dock med undantag av Republiken Portugal som inte var företrädd vid detta tillfälle.

V — Bedömning

A — *Avgränsning av den i tolkningsfrågan formulerade problematiken*

30. Innan jag inleder en gemenskapsrättslig prövning av tolkningsfrågan måste den av den hänskjutande domstolen formulerade problematiken avgränsas.

31. Tre frågor kan enligt min mening uteslutas från domstolens prövning i förevarande mål.

32. Det skall inledningsvis påpekas att tolkningsfrågan inte direkt gäller den ordning som skall tillämpas på "andelar i mellanliggande utländska bolag", [9] som föreskrivs i kapitel 4 i AStG (7–14 §§ AStG), utan den ordning som rör "tillämpning av avtal om undvikande av dubbelbeskattning" och som stadgas i 20 § punkterna 2 och 3 AStG för vissa vinster som genereras av utländska fasta driftställen som inte är juridiska personer i tysk skatterättslig mening och vars delägare är skattskyldiga för all sin inkomst och förmögenhet i Tyskland.

33. I kapitel 4 i AStG regleras den skattemässiga behandlingen av enheter som är belägna i utlandet, som enligt tysk skatterätt utgör juridiska personer [10] och för vilka det föreskrivs att den vinst som de under ett beskattningsår genererar i den mening som avses i AStG i en stat där beskattningsnivån är lägre än den som anges i bestämmelserna i AStG (lägre än 30 procent) skall anses ha delats ut till deras aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland under samma beskattningsår. [11]

34. Det bör förvisso framhållas att det för fastställandet av om ett fast driftställe, i likhet med vad som är fallet i målet vid den nationella domstolen, omfattas i den mening som avses i 20 § punkterna 2 och 3 AStG av tillämpningsområdet för AStG, finns en hänvisning i denna bestämmelse till de villkor som också är tillämpliga på utländska mellanliggande bolag.

35. Som den tyska regeringen har tillstått är ändamålet med 20 § punkterna 2 och 3 AStG för övrigt detsamma som ändamålet med de bestämmelser som reglerar utländska mellanliggande bolag, i den meningen att det skall undvikas att tyska skattskyldiga personer på samma sätt som i målet vid den nationella domstolen kringgår reglerna i kapitel 4 i AStG — där utländska mellanliggande bolag regleras — genom att de bildar fasta driftställen i utlandet för att på sätt, i fråga om de vinster som dessa fasta driftställen genererar i medlemsstater vars skattesats är lägre än den som föreskrivs i Tyskland, utnyttja det undantag från skatteplikt som med tillämpning av de avtal för att undvika dubbelbeskattning som Förbundsrepubliken Tyskland har ingått gäller i denna stat.

36. Även om det inte helt kan bortses från dessa omständigheter, bland annat för förståelsen av det sammanhang som 20 § punkterna 2 och 3 AStG ingår i, kvarstår dock att domstolen inte har fått någon fråga angående tolkningen av gemenskapsrätten inom ramen för tillämpningen av bestämmelserna i kapitel 4 AStG i förhållande till ett utländskt mellanliggande bolag, där den ordning som är tillämplig på bolaget visar sig vara en annan än den som föreskrivs i 20 § punkterna 2 och 3 AStG.

9 — Det rör sig om CFC-bolagen.

10 — Se 7.1 § AStG.

11 — Se 10.1 § och 10.2 § AStG.

37. Den hänskjutande domstolen har tydligt slagit fast att Columbus enligt tysk skatterätt i enlighet av handelsbolag omfattas av tillämpningsområdet för 20 § punkterna 2 och 3 AStG oberoende av var bolaget är hemmahörande, och inte av tillämpningsområdet för den ordning som i enlighet med andra bestämmelser i AStG är tillämpliga på CFC-bolag.

38. Därefter är det viktigt att precisera, och denna fråga hör ihop med den första frågan, att det inte är den skillnad som föreligger mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien när det gäller den skatterättsliga klassificeringen av Columbus som den hänskjutande domstolen anser medför en eventuell begränsning av de fria rörligheterna i fördraget, utan endast ersättandet av undantagandemetoden med avräkningsmetoden vad gäller inkomst- och förmögenhetsbeskattning av tyska bolagsmän i ett fast driftställe beläget i utlandet.

39. Som redan har uppgetts bildades Columbus i Belgien i form av ett kommanditbolag. Enligt belgisk rätt är bolaget en självständig juridisk person i förhållande till sina bolagsmän, det vill säga kommanditdelägare och komplementärer. Från skatterättslig synvinkel är Columbus i princip skyldigt att erlägga bolagsskatt, men drar emellertid nytta av den ordning som tillämpas för samordningscentra. Inte desto mindre är Columbus en juridisk person. I Tyskland däremot behandlas Columbus som ett handelsbolag som i skatterättsligt hänseende räknas som ett fast driftställe för de bolagsmän som är fysiska personer och som är hemmahörande i Tyskland. Columbus vinst hänförs således direkt till dess bolagsmän och Columbus utgör alltså inte något eget skattesubjekt i denna medlemsstat.

40. Internationella skatterättsliga studier av problematiken med handelsbolags avsaknad av ställning som självständiga skattesubjekt har tydliggjort detta rättsområdes "enastående" komplexitet,[12] som främst avser de konflikter som uppstår vid klassificeringen av ett handelsbolag som klassificerats som sådant i en stat, men som klassificerats som kapitalbolag i en annan stat, samt den två- eller trepartsmässiga karaktären hos de relationer som skall studeras (inkomstens källstat, handelsbolagets stat, bolagsmannens hemviststat). Dessa svårigheter kan emellertid mildras genom bestämmelser i skatteavtal som staterna ingår sinsemellan.

41. På gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium finns det inte något krav på att medlemsstaterna inom sina territorier skall erkänna den civilrättsliga och skatte-

12 — Huvudföredraganden J-P. Le Gall använde detta uttryck inom ramen för den komparativa studien i skatterätt som omfattade mer än 28 nationella rapporter och som genomfördes av International Fiscal Association med titeln *International tax problems of partnerships*, i Cahiers de droit fiscal international, Kluwer Law International, Haag, 1995, s. 604.

rättsliga ställning som den inhemska rätten i de övriga medlemsstaterna tillerkänner organisationer som där bedriver ekonomisk verksamhet.

42. Det skall härvidlag erinras om att det i artikel 220 tredje strecksatsen i EG-fördraget (nu artikel 293 tredje strecksatsen EG) särskilt föreskrivs att medlemsstaterna i den utsträckning det är nödvändigt skall inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa ömsesidigt erkännande av bolag som avses i artikel 58 andra stycket i EG-fördraget (nu artikel 48 andra stycket EG).

43. De sex medlemsstater som grundade Europeiska ekonomiska gemenskapen ingick den 29 februari 1968, på grundval av denna bestämmelse, konventionen om ömsesidigt erkännande av bolag och juridiska personer, vilken undertecknades i Bryssel. [13] Eftersom inte alla dessa stater ratificerade konventionen trädde den aldrig i kraft.

44. Trots avsaknaden av ömsesidigt erkännande av bolag och juridiska personer måste medlemsstaterna emellertid respektera den i fördraget föreskrivna fria rörligheten.

13 — Bull. Suppl. nr. 2, 1969, s. 7.

45. I förevarande mål är ursprunget till den eventuella begränsningen av fördragets fria rörligheter inte den tyska skatterättsliga klassificeringen av Columbus som fast driftställe, eftersom det just är tack vare denna klassificering som Columbus ända fram till det omtvistade beskattningsåret kunde komma i åtnjutande av undantagandemetoden med tillämpning av relevanta bestämmelser i det mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning, en metod som enligt vad Columbus har yrkat i målet vid den nationella domstolen skall upprätthållas. [14]

46. Jag anser slutligen att det inte finns någon anledning för domstolen att pröva Columbus påståenden enligt vilka 20 § punkterna 2 och 3 AStG strider mot bestämmelserna i nämnda avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Det är viktigt att understryka att domstolen inte är behörig att inom ramen för artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) uttala sig i denna fråga som inte rör tolkningen av gemenskapsrätten. [15]

47. Naturligtvis innebär dock inte denna bedömning att domstolen i syfte att tolka

14 — Om Columbus hade behandlats som ett kapitalbolag enligt tysk rätt är det högst troligt att den av allt att döma mindre förmånliga ordningen för utländska mellanliggande bolag (CFC-bolag) skulle ha varit tillämplig på Columbus (kapitel 4 i AStG). Denna hypotes kommer emellertid inte att prövas eftersom den hänskjutande domstolen inte har tagit upp den frågan.

15 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619), punkt 18. Se även punkt 25 i generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i mål C-336/96, Gilly, där domstolen meddelade dom den 12 maj 1998 (REG 1998, s. I-2793).

gemenskapsrätten på ett sätt som är användbart för den nationella domstolen inte vid behov får ta hänsyn till bestämmelserna i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning så snart den hänskjutande domstolen, som i förevarande mål, på goda grunder presenterar det som en del av de rättsregler som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen. [16] För övrigt anser jag, i likhet med vad generaladvokaten Geelhoed angav i sitt förslag till avgörande i målet Denkavit International och Denkavit France, [17] att den faktiska inverkan av ett dubbelbeskattningsavtal på den skattskyldiges situation måste beaktas vid bedömningen av huruvida det i ett specifikt fall föreligger en begränsning av de genom fördraget garanterade fria rörligheterna. I annat fall skulle den ekonomiska verkligheten för den skattskyldiges verksamhet och incitament i gränsöverskridande hänseende ignoreras.

48. Efter dessa anmärkningar är det lämpligt att med avseende på den faktiska och rättsliga ram som den hänskjutande domstolen har redogjort för, först klargöra vilken av de båda former av fri rörlighet som den hänskjutande domstolen tagit upp (etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital) som främst äger tillämplighet i förevarande fall. Därefter kommer jag att bedöma den inskränkande verkan av att undantagandemetoden ersätts med avräkningsmetoden för att dubbelbeskattning skall undvikas i Tyskland med avseende på inkomst och förmögenhet som bolagsmännen i Columbus har erhållit. För det fallet att en sådan inskränkning kan anses föreligga bör det undersökas om denna kan vara berättigad av tvingande hänsyn till allmänintresset.

B — *Huruvida bestämmelserna om etableringsfrihet eller bestämmelserna om fri rörlighet för kapital är tillämpliga*

49. Den hänskjutande domstolen har frågat om en sådan bestämmelse som 20 § punkterna 2 och 3 AStG är förenlig med etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital.

50. Det följer av rättspraxis att när en medborgare i en medlemsstat innehar en andel av kapitalet i ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat och denna andel ger honom ett bestämmande inflytande på bolagets beslut och verksamhet, är det bestämmelserna i fördraget om etableringsfrihet som är tillämpliga och inte bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. [18]

16 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France (REG 2006, s. I-11949), punkt 44 och där nämnd rättspraxis.

17 — Se punkterna 33–38 i det förslag till avgörande som föredrogs den 27 april 2006 i det mål som ledde till den ovannämnda domen Denkavit Internationaal och Denkavit France.

18 — Se bland annat dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 22, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 37, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 31.

51. Det är inte alltid lätt att göra en avgränsning mellan dessa båda friheter, särskilt inte inom ramen för en begäran om förhandsavgörande i samband med vilken den nationella domstolen är bättre lämpad att rent konkret bedöma vilka rättigheter som en gemenskapsmedborgare har genom sina andelar i det berörda bolagets kapital.

52. Som jag anfört i punkt 18 i detta förslag till avgörande synes ett av kriterierna för tillämpning av 20 § punkterna 2 och 3 AStG vara att en tysk skattskyldig person äger minst 10 procent i det fasta driftstället. Ett ägande i den storleksordningen verkar i förstone utesluta möjligheten att utöva ett bestämmande inflytande över driftställets beslut och verksamhet. Om så är fallet bör bedömningen av om de omtvistade bestämmelserna är förenliga i första hand ske i förhållande till artiklarna 73b–d i EG-fördraget.

53. Det skulle emellertid kunna vara relevant att tillämpa etableringsfriheten med hänsyn till nedan beskrivna omständigheter.

54. Å ena sidan är den tyske lagstiftarens syfte, vad gäller ersättandet av undantagandemetoden med avräkningsmetoden, att undvika att bestämmelserna i den tyska skattelagstiftningen kringgås, inklusive bestämmelserna i AStG angående CFC-bolag bildade i utlandet i form av dotterbolag. I denna mening avser således AStG i sina olika beståndsdelar huvudsakligen i Tyskland hemmahörande personers etablering i utlandet, i förekommande fall i form av ett handelsbolag som enligt tysk skatterätt betraktas som ett fast driftställe.

55. Å andra sidan förhåller det sig så i målet vid den nationella domstolen att Columbus inte bara kontrolleras av minst sex fysiska personer som tillhör samma familj och som äger 10 procent vardera av andelarna i det berörda driftstället, utan framför allt att dessa personer, såsom Columbus uppgav vid förhandlingen, agerar samstämmigt och företräds av en enda person på bolagsmännens bolagsstämma. De åtta bolagsmännen förefaller således kollektivt kunna ha ett bestämmande inflytande över Columbus beslut. I det sammanhanget är det eventuella ingreppet i den fria rörligheten för kapital helt enkelt en konsekvens av det påstådda hindret mot etableringsfriheten.

56. Mot bakgrund av dessa överväganden och i avsaknad av uppgifter från den nationella domstolens sida som är tillräckligt precisa för att det med säkerhet skall kunna fastställas vilken av dessa båda tidigare nämnda friheter som eventuellt berörs i första hand i förevarande mål, blir det utan tvivel nödvändigt att pröva lagbestämmelser som dem i målet vid den nationella domstolen mot såväl artikel 52 som artikel 73b i EG-fördraget.

57. Inte desto mindre förefaller det mig som om en tillämpning i förevarande mål av var och en av dessa bestämmelser torde leda till samma resultat. Jag föreslår således en analys av detta mål mot bakgrund av artikel 52 i EG-fördraget samtidigt som det bör hållas i minnet att motsvarande resonemang äger giltighet i fråga om artikel 73b i EG-fördraget.

C — Huruvida det föreligger ett hinder för etableringsfriheten

58. Den huvudsakliga svårigheten med detta mål är frågan huruvida det är möjligt eller ej att klassificera en sådan rättsregel som 20 § punkterna 2 och 3 AStG som ett hinder för etableringsfriheten.

59. Columbus och den belgiska regeringen anser att 20 § punkterna 2 och 3 AStG kan avhålla tyska medborgare från att etablera sig i valfri medlemsstat eftersom avräkningsmetoden endast kan tillämpas om de inkomster som i Tyskland hemmahörande personer uppbär är så kallade passiva inkomster som härrör från en medlemsstat som har lägre skatter än dem som föreskrivs i bestämmelserna i AStG.

60. De övriga som har avgivit yttranden till domstolen, nämligen den tyska, den nederländska och den portugisiska regeringen samt Förenade kungarikets regering och kommissionen, har hävdat att den regel som föreskrivs i 20 § punkterna 2 och 3 AStG leder till skattemässig likabehandling av en sådan gränsöverskridande situation som den som Columbus bolagsmän befinner sig i, och en rent inhemsk situation. Enligt nämnda regeringar och kommissionen föreligger det således inte något hinder mot etableringsfriheten.

61. Det kan vara ändamålsenligt att erinra om att den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgarna tillerkänns genom artikel 52 i EG-fördraget medför rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare [19] eller för medborgare i andra medlemsstater som är bosatta på dess territorium. [20]

62. Även om bestämmelserna i fördraget i enlighet med sin ordalydelse syftar till att säkerställa förmånen av nationell behandling i värdmedlemsstaten har domstolen godtagit att de även innebär ett förbud mot att *ursprungsmedlemsstaten* hindrar någon av

19 — Se, bland annat, dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 40, och domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41.

20 — Se domen i det ovannämnda målet Baars, punkt 29.

sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat. [21]

63. Förbudet för medlemsstaterna att införa inskränkningar av etableringsfriheten gäller också i fråga om skattebestämmelser. Enligt fast rättspraxis gäller nämligen att även om frågor om direkta skatter, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte faller inom Europeiska gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet. [22]

64. När det rör sig om inskränkningar som kan härledas ur ursprungsmedlemsstatens skattelagstiftning har domstolen funnit att bestämmelserna i fördraget om etableringsfrihet utgör hinder för att en medlemsstat för att undvika risken för skatteflykt inför skatt på kapitalvinster avseende värdeökning på värdepapper som ännu inte har realiserats vid utflyttning av en skattskyldig persons skatterättsliga hemvist ur denna medlemsstat, medan kapitalvinster för en skattskyldig person som stannar kvar i denna stat endast kan beskattas efter det att de faktiskt har realiserats. Även om de i det målet ifrågavarande nationella bestämmelserna inte innebar något förbud mot att en skattskyldig person utövade sin till rätt fri etablering kunde den "likväl begränsa utövandet av denna rätt genom att åtminstone inverka *avskräckande* på skattskyldiga personer som önskar etablera sig i en annan medlemsstat". [23] Domstolen fann således att skillnaden i behandling när det gäller beskattning av värdeökningar att en skattskyldig person kan avhållas från att flytta ut sitt hemvist från den ifrågavarande medlemsstaten och att den därför kan utgöra ett hinder för etableringsfriheten. [24]

65. Domstolen fann nyligen i sin dom i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, som avsåg en begäran om förhandsavgörande, angående lagstiftningen i Förenade kungariket om CFC-bolag att den särskilda beskattning som följde av denna lagstiftning och den nackdel som uppstod därav för i landet hemmahörande bolag med dotterbolag som är föremål för en lägre beskattningsnivå i en annan medlemsstat kan hindra sådana bolag från att utöva sin etableringsfrihet, eftersom *de kan avhållas från att bilda, förvärva eller bibehålla ett dotterbolag* i en medlemsstat där detta är föremål för en sådan beskattningsnivå. De innebär alltså en inskränkning av etableringsfriheten. [25]

21 — Se bland annat dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail and General Trust (REG 1988, s. 5483; svensk specialutgåva, volym 9, s. 693), punkt 16, av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 21, domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, punkt 42, och dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s I-1083), punkt 31 (min kursivering).

22 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen de Lasteyrie du Saillant, punkt 44, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 40, och Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 18. Se även nyligen i fråga om fri rörlighet för kapital, dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres (REG 2006, s. I-10967), punkt 15 och där nämnd rättspraxis.

23 — Domen i det ovannämnda målet De Lasteyrie du Saillant, punkt 45 (min kursivering).

24 — Ibidem, punkterna 46–48 (min kursivering). Se även dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), punkterna 34–39.

25 — Domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 46 (min kursivering).

66. Nämnda dom, som kommer att behandlas mer ingående längre fram i detta förslag till avgörande, är av absolut intresse i detta mål. Domen blev för övrigt föremål för en ganska livlig diskussion parterna emellan vid förhandlingen.

67. I detta skede av mitt resonemang är det tillräckligt att ange att domstolen ansåg att det i domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas var fråga om jämförbara situationer dels för det i Förenade kungariket hemmahörande moderbolaget till ett dotterbolag som var hemmahörande i en medlemsstat vars beskattning av vinsten var lägre än den som tillämpades i Förenade kungariket och på vilka CFC-lagstiftningen i denna stat var tillämplig, dels för det i Förenade kungariket hemmahörande moderbolag vars dotterbolag också hade bildats i denna stat *eller* det moderbolag som var hemmahörande i Förenade kungariket vars dotterbolag var hemmahörande i en medlemsstat vars beskattning av vinsten var högre än den som tillämpades i Förenade kungariket och på vilka Förenade kungarikets CFC-lagstiftning inte var tillämplig i dessa båda situationer.

68. Såsom illustrerats genom domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas har avgörandet av huruvida situationerna (objektivt sett) är jämförbara en grundläggande betydelse för bedömningen av om tillämpningen av en nationell bestämmelse omintetgör den likabehandling av dessa situationer som i princip skall garanteras och följaktligen om denna bestämmelse kan utgöra ett hinder för etableringsfriheten.

69. Det handlar i förevarande fall om huruvida ett resonemang som är analogt med domstolens resonemang i domen i nämnda mål angående jämförbarheten mellan situationen för dotterbolag till moderbolag hemmahörande i Förenade kungariket på vilka CFC-lagstiftningen var tillämplig eller ej kan överföras till detta mål.

70. Om denna bedömning skall ske på det sätt som jag föreslår, måste emellertid även domstolens praxis avseende undvikande av dubbelbeskattning beaktas, vilken nyligen blev föremål för viktiga klargöranden, särskilt i domen i målet Test Claimants in the FII Group Litigation. [26]

71. Enligt min mening bör således den skatterättsliga behandlingen av inkomst och förmögenhet för bolagsmännen i Columbus prövas dels i förhållande till den behandling som ges de bolagsmän i ett handelsbolag som inte har utövat sin rätt till fri rörlighet (inhemsk situation), dels i förhållande till den skatterättsliga behandlingen av inkomst och förmögenhet som ges de bolagsmän i ett handelsbolag som har utövat sin etableringsfrihet i en medlemsstat vars beskattningsnivå är högre än den som är föreskriven i AStG (gränsöverskridande situation).

26 — Dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753).

1. Jämförelse mellan situationen för bolagsmännen i Columbus och en inhemsk situation

72. Jag anser att det inte minst för klarheten i framställningen bör skiljas mellan undvikande av dubbelbeskattning av inkomst, som föreskrivs i 20 § punkt 2 AStG, och av förmögenhet som stadgas i 20 § punkt 3 AStG.

a) Jämförelse med undvikande av dubbelbeskattning av inkomst (20 § punkt 2 AStG)

73. Det har inte ifrågasatts att tillämpningen av den metod för avräkning — med vilken Förbundsrepubliken Tyskland ensidigt ersatte den undantagandemetod som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet mellan denna medlemsstat och Konungariket Belgien — av den skatt som tagits ut i Belgien på Columbus vinst från den skatt som togs ut på bolagsmännens inkomst från detta bolag ledde till en avsevärd ökning av deras skatt för det omtvistade beskattningsåret (det vill säga år 1996) i förhållande till det föregående beskattningsåret.

74. I sig kan denna ogynnsamma behandling i motsats till vad Columbus vid flera tillfällen har anfört inte utgöra någon inskränkning av etableringsfriheten.

75. På ett område där medlemsstaterna ensamma är behöriga utgör gemenskapsrätten nämligen inte någon garanti för att behandlingen av den skattskyldige förblir densamma. Om så var fallet skulle medlemsstaterna exempelvis inte längre kunna ändra beskattningsunderlaget eller skattesatsen för sina direkta skatter. På gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium är detta omöjligt. Den omständigheten att den skatterättsliga behandlingen av bolagsmännen i Columbus har ändrats genom det ensidiga införandet av ett avsteg från avtalet för att undvika dubbelbeskattning mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien hänför sig till en (eventuell) konflikt mellan inhemska rättsnormer och folkrättsliga normer men visar sig enligt min mening sakna betydelse ur gemenskapsrättslig synvinkel. För övrigt gäller i enlighet med vad jag redan har påpekat i punkt 46 i detta förslag att det inte ankommer på domstolen att avgöra en sådan konflikt mellan rättsnormer.

76. I motsats till vad Columbus också tycks anse kan en skillnad i behandling enligt gemenskapsrätten inte mätas i förhållande till en faktisk eller rättslig förändring hos samma person. Den kräver däremot att det görs en jämförelse mellan den situation i vilken personer befinner sig som har utövat någon av de friheter som garanteras genom fördraget och den situation i vilken personer som inte har använt sig av någon av dessa friheter befinner sig.

77. Det bör härvidlag noteras att vare sig den hänskjutande domstolen, som snarare

lutar åt att uppfatta ifrågavarande skattebestämmelse som en inskränkning av etableringsfriheten, eller Columbus har funnit att det föreligger någon skillnad i behandling vid en jämförelse mellan situationen för bolagsmännen i Columbus och en inhemsk situation.

78. Den tyska, den belgiska och den nederländska regeringen samt Förenade kungarikets regering och kommissionen har däremot anmärkt att den avräkning som föreskrivs i 20 § punkt 2 AStG för den skatt som tagits ut i Belgien på Columbus vinst från den skatt som bolagsmännen påförs för inkomsten från bolaget leder till att dessa behandlas på samma sätt som tyska skattskyldiga personer som är bolagsmän i handelsbolag som inte utgör skattesubjekt, vilka är hemmahörande i Tyskland och inte har utövat sin etableringsfrihet i någon annan medlemsstat.

79. Denna argumentation förefaller vara korrekt.

80. Jag erinrar om att enligt artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget (nu artikel 293 andra strecksatsen EG) skall medlemsstaterna inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen.

81. Denna bestämmelse som till sin karaktär är en programförklaring [27] har emellertid ännu i dag inte genomförts. Om det vidare bortses från rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, [28] konvention 90/436/EEG om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap [29] och rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar, [30] av vilka rättsakter inte någon är relevant för vårt mål, har det emellertid inom gemenskapen inte vidtagits någon åtgärd för uppnående av enhetlighet eller harmonisering i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, och medlemsstaterna har inte för detta ändamål ingått något multilateralt avtal i enlighet med artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget. [31]

82. Härav följer att medlemsstaterna i avsaknad av gemenskapsåtgärder för uppnående av enhetlighet eller harmonisering fortfarande är behöriga att själva fastställa kriterierna för beskattning av inkomst för att, vid behov genom avtal, avskaffa dubbelbeskatt-

27 — Denna bestämmelse saknar nämligen direkt verkan (se domen i det ovannämnda målet Gilly, punkt 17).

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

29 — EGT L 225, s. 10.

30 — EUT L 157, s. 38.

31 — Se bland annat angående fri rörlighet för kapital, domen i det ovannämnda målet Kerckhaert och Morres, punkt 22, och vad gäller artikel 52 i EG-fördraget, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 51.

ningen.[32] I detta sammanhang preciserade domstolen till en början att medlemsstaterna var fria att *inom ramen för bilaterala avtal* bestämma enligt vilka kriterier beskattningsbefogenheterna skall fördelas dem emellan.[33] I senare domar har domstolen tillagt att denna frihet även gäller ensidigt vidtagna åtgärder.[34]

83. Vid *utövandet av* den sålunda fördelade *beskattningsmakten* är medlemsstaterna emellertid skyldiga att iaktta de gemenskapsrättsliga bestämmelserna.[35]

84. Domstolen skiljer således i sin nuvarande praxis mellan å ena sidan *fördelningen av beskattningsbefogenheterna* mellan medlemsstaterna, varvid de eventuella skillnader i behandling som kan följa av denna fördelning inte omfattas av tillämpningsområdet för de fria rörligheterna i fördraget, och, å andra sidan, *medlemsstaternas utövande av sin beskattningsmakt*, inklusive när dessa följer av en föregående ömsesidig eller ensidig fördelning av deras beskattningsbefogenheter, enligt vilket utövande medlemsstaterna är skyldiga att rätta sig efter de gemenskapsrättsliga bestämmelserna.[36]

85. Det synes följa av denna tudelning att medlemsstaterna behåller rätten inte bara att underlåta undvikande av dubbelbeskattning,[37] utan också att välja system för undvikande av dubbelbeskattning, vilket i princip bör göra det möjligt för dem att välja antingen undantagandemetoden eller metoden för avräkning av skatt som tagits ut i en annan medlemsstat.

86. Det bör i detta avseende noteras att domstolen har konstaterat att det inte var ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis, bland annat i form av de skatterättsliga modellavtal som har utarbetats av OECD.[38] Det följer emellertid av

32 — Domen i det ovannämnda målet Gilly, punkterna 24 och 30, liksom dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s I-11819), punkt 93, vad gäller artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse). Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 57, angående artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 47, vad gäller fri rörlighet för kapital.

33 — Domarna i de ovannämnda målen Gilly, punkterna 24–30, Saint-Gobain ZN, punkt 57, och De Groot, punkt 93, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (REG 2006, s. I-9461), punkt 54, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 52 (min kursivering).

34 — När det handlar om fri rörlighet för kapital, se domen i det ovannämnda målet Van Hilten-van der Heijden, punkt 47, och beträffande etableringsfrihet, domarna i de ovannämnda målen N, punkt 44, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 52.

35 — Domarna i de ovannämnda målen De Groot, punkt 94, och FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 55.

36 — Domen i det ovannämnda målet De Groot, punkterna 93 och 94.

37 — Se, i detta avseende, bland annat domen i det ovannämnda målet Kerckhaert och Morres, punkt 24, angående tillämpligheten av den fria rörligheten för kapital, i vilken domstolen fann att artikel 73b.1 i fördraget inte utgör något hinder för att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs en enhetlig skattesats för aktieutdelning från bolag med hemvist i den staten och aktieutdelning från bolag med hemvist i en annan medlemsstat utan möjlighet att avräkna den skatt som innehållits som källskatt i denna andra medlemsstat.

38 — Se domarna i de ovannämnda målen Gilly, punkterna 30 och 31, och Saint-Gobain ZN, punkt 57.

artikel 23 i modellen för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet att undantagandemetoden och avräkningsmetoden betraktas som giltiga mekanismer för undanröjande eller lindrande av dubbelbeskattning.

87. Domstolen har också haft att döma i flera mål i vilka den ena eller den andra metoden tillämpades i ifrågavarande medlemsstaters skattelagstiftning utan att domstolen gjorde någon anmärkning om deras lagenlighet i sig eller om valet av någon av dessa metoder med avseende på gemenskapsrätten. [39]

88. Av den i punkt 84 i detta förslag till avgörande skisserade tudelningen följer dock även att medlemsstaterna, oberoende av vilken mekanism som används för att undvika dubbelbeskattning, måste iaktta de krav som kan härledas ur fördragets bestämmelser om fri rörlighet, eftersom de inte kan utöva sin beskattningsmakt på ett sådant sätt att situationer som objektivt sett är jämförbara behandlas olika.

89. Domstolen har således uttalat att gemenskapsrätten inte utgör något hinder mot att en medlemsstat undviker kedjebeskattning av utdelning till ett i landet hemmahörande bolag genom tillämpning av bestämmelser om undantag från skatteplikt för denna utdelning om den lämnas av ett i landet hemmahörande bolag, medan utdelningar som lämnas av ett i landet ej hemmahörande bolag befrias från kedjebeskattning genom ett avräkningssystem såvitt tillämpningen av ett sådant avräkningssystem är förenlig med gemenskapsrätten i denna situation. [40]

90. För att en sådan tillämpning skall vara förenlig med gemenskapsrätten har domstolen preciserat att det för det första krävs att utländska utdelningar inte beskattas enligt en skattesats som är högre än den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar. För det andra måste medlemsstaten avstå från att kedjebeskatta utländska utdelningar genom att från den skatt som det utdelningsmottagande i landet hemmahörande bolaget skall betala, upp till motsvarande belopp räkna av den skatt som det i landet ej hemmahörande bolag som lämnar utdelningen har erlagt. [41]

91. Domstolen tillade i detta sammanhang att endast den omständigheten att ett avräkningssystem medför ytterligare administrativa åligganden i jämförelse med ett system med undantag från skatteplikt, eftersom det förra systemet förutsätter bevisning om att skatten faktiskt har erlagts i det utdelande bolagets hemviststat, kan i detta samman-

39 — Se exempelvis dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477).

40 — Domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkterna 48 och 49.

41 — Ibidem, punkterna 48–50.

hang inte anses utgöra en skillnad i behandling som strider mot etableringsfriheten. Ett fungerande avräkningssystem medför nämligen automatiskt sådana särskilda administrativa bördor som dem som åvilar i landet hemmahörande bolag vilka erhåller utländsk utdelning. [42]

92. Det skall i förevarande mål noteras att såväl i den situation vilken Columbus bolagsmän befinner sig som den situation i vilken i Tyskland hemmahörande bolagsmän i handelsbolag belägna i Tyskland befinner sig, hänförs ett handelsbolags vinster direkt till bolagsmännen och betraktas som deras inkomst. Dessutom beskattas de under samma beskattningsår och med samma skattesats i Tyskland.

93. Med tillämpning av avräkningsmetoden blir den skatt som tas ut i Belgien på Columbus vinst föremål för ett skattetillgodohavande till förmån för bolagets bolagsmän i Tyskland som motsvarar den skatt som bolaget har erlagt i Belgien. Genom tillämpningen av det mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning säkerställdes före det omtvistade beskattningsåret att Columbus bolagsmän erhöll undantag från skatteplikt i Tyskland för Columbus vinst i Belgien. Ersättandet av undantagandemetoden med avräkningsmetoden från och med detta beskattningsår innebar att den skattefördel som nämnda bolagsmän tidigare åtnjöt neutraliserades i förhållande till bolagsmän i handelsbolag som alla var bosatta i Tyskland och som inte hade utnyttjat den etableringsfrihet som föreskrivs i fördraget.

94. På det plan som avser jämförelse mellan klagandens bolagsmän och bolagsmän i ett handelsbolag beläget i Tyskland kan således avräkningen av den skatt som Columbus har att erlägga i Belgien från den inkomstskatt som dess bolagsmän skall erlägga i Tyskland säkerställa skattemässig likabehandling av såväl utländska som tyska inkomster.

95. Visserligen kan det anföras att detta påstående bara är giltigt under förutsättning att endast "inkomst av kapitalplaceringskaraktär", i den mening som avses i 8 § AStG, ingår i jämförelsen av ifrågavarande situationer. När det rör sig om inkomster som inte är av denna karaktär är principen om undantag från skatteplikt för ett handelsbolags vinst i utlandet förhärskande enligt bestämmelserna i det mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning.

96. Ett sådant undantag från skattskyldighet för inkomst som inte har kapitalplaceringskaraktär stimulerar förmodligen etablering och investeringar utomlands i jämförelse

42 — Ibidem, punkt 53.

med vad som gäller för sådana inom landet. Användandet av olika metoder för undvikande av dubbelbeskattning beroende på de ifrågavarande inkomsternas natur kan emellertid inte kritiseras i sig. På gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium måste medlemsstaterna, precis som de fortfarande är behöriga att bestämma beskattningsunderlaget,[43] enligt min uppfattning även ha möjlighet att välja att tillämpa olika metoder för undvikande av dubbelbeskattning beroende på inkomsternas natur, såvida de iakttar fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna. I förevarande mål säkerställs emellertid, såsom jag tidigare har anfört, likabehandlingen med en jämförbar inhemsk situation genom att den skatt som tas ut på Columbus vinst avräknas från inkomstskatten hos de i Tyskland hemmahörande bolagsmännen.

97. Visserligen medför avräkningsmetoden, i motsats till undantagandemetoden, ytterligare administrativa bördor för Columbus bolagsmän. Dessa bördor är emellertid i likhet med vad domstolen angav i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, oundvikliga vid tillämpningen av detta system för undvikande av dubbelbeskattning.

98. I detta sammanhang visar sig tillämpningen av avräkningsmetoden i målet vid den nationella domstolen inte ge upphov till en skillnad i behandling av Columbus bolagsmän och tyska skattskyldiga som är bolagsmän i ett handelsbolag beläget i Tyskland, vilka har samma typ av inkomster och inte har utövat sin genom fördraget säkerställda etableringsfrihet.

b) Jämförelse med undvikande av dubbelbeskattning av förmögenhet (20 § punkt 3 AStG)

99. Förmögenhetsskatten baseras i likhet med inkomstskatten på den skattskyldiges skatteförmåga. Skattens belopp fastställs på grundval av den egendom som innehas på brytdagen.

100. Förmögenhetsskatten skiljer sig emellertid från den skatt som tas ut på inkomster genom att det endast är vissa medlemsstater som tillämpar den.[44]

101. Således tog Konungariket Belgien inte ut någon skatt på förmögenhet inklusive tillgångar i fasta driftställen under det i målet

43 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 47.

44 — Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen var det endast Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Spanien, Republiken Frankrike, Storhertigdömet Luxemburg, Konungariket Nederländerna, Republiken Finland och Konungariket Sverige som tog ut skatt på fysiska personers förmögenhet. Sedan dess har nämnda medlemsstater, utom Konungariket Spanien, Republiken Frankrike och Konungariket Sverige, övergivit denna skatt.

vid den nationella domstolen omtvistade beskattningsåret, medan Förbundsrepubliken Tyskland för sista gången tillämpade en förmögenhetsskatt på alla tyska skattskyldigas egendom, oavsett var den befann sig. [45]

102. Enligt det mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning är förmögenhet bestående av tillgångar i ett fast driftställe skattepliktiga i den stat där detta driftställe är beläget, medan dubbelbeskattning av dessa tillgångar undviks vad gäller tyska skattskyldiga personers egendom, genom undantag från den förmögenhetsskatt som tas ut i Tyskland. [46]

103. På grund av att Konungariket Belgien inte tar ut någon skatt på förmögenhet var alltså Columbus tillgångar före det omtvistade beskattningsåret helt undantagna från förmögenhetsskatt med tillämpning av samma dubbelbeskattningsavtal.

104. Med hänvisning till 20 § punkt 2 AStG, vad beträffar beskattning av inkomster som har karaktär av kapitalplacering som gjorts av Columbus bolagsmän ersätts i 20 § punkt 3 AStG undantagandemetoden i fråga om skatt som tagits ut i utlandet med avräkningsmetoden för att dubbelbeskattning skall undvikas av tillgångar i ett fast driftställe som ger upphov till inkomster av kapitalplaceringskaraktär i tyska skattskyldiga personers egendom. I detta system ingår således vid beräkningen av förmögenhetsskatten för bolagsmännen i Columbus de tillgångar i bolaget som ger upphov till inkomster av kapitalplaceringskaraktär i den mening som avses i AStG.

105. Ersättandet av undantagandemetoden med avräkningsmetoden i syfte att undvika dubbelbeskattning har således lett till beskattning i Tyskland av Columbus bolagsmäns egendom i form av tillgångar i bolaget som har gett upphov till inkomster av kapitalplaceringskaraktär i den mening som avses i AStG.

106. I likhet med i min analys avseende inkomstbeskattningen anser jag att tillämpningen av avräkningsmetoden i den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande situationen inte har givit upphov till någon skillnad i behandling i förhållande till en jämförbar situation som enbart utspelas inom landet. I de båda fallen är nämligen det fasta driftställets delägare skyldiga att erlägga samma skatt på samma underlag till samma skattesats.

45 — Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen uppgick denna skatt för fysiska personer till 0,5 procent av den beskattningsbara förmögenheten, inklusive tillgångar i företag.

46 — Se artiklarna 22 och 23 i nämnda avtal.

c) Delslutsats

107. Mot bakgrund av det ovan anförda synes en bestämmelse som den i 20 § punkterna 2 och 3 AStG inte utgöra något hinder för etableringsfriheten i den mån denna bedömning är begränsad till en jämförelse mellan tyska medborgare som har utövat sin etableringsfrihet och sådana som inte har använt sig av denna frihet.

108. Såsom jag redan har framhållit i punkterna 67–70 i detta förslag till avgörande förefaller det mot bakgrund av domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas även vara nödvändigt att undersöka om ett hinder mot tyska medborgares etableringsfrihet inte härrör från en skillnad i behandling som uppstått till följd av 20 § punkterna 2 och 3 AStG mellan en situation som den som bolagsmännen i Columbus befinner sig i och en annan gränsöverskridande situation, närmare bestämt den där utövandet av etableringsfriheten äger rum i en medlemsstat vars beskattningsnivå är högre än den som föreskrivs enligt AStG.

2. Jämförelse mellan situationen för bolagsmännen i Columbus och en annan gränsöverskridande situation

109. Innan det prövas vilka konsekvenser nämnda dom får för förevarande mål är det lämpligt att först börja med en detaljerad redogörelse för den bedömning som domstolen gjorde vad gällde förekomsten av ett hinder för etableringsfriheten som uppstod genom tillämpningen av Förenade kungarikets lagstiftning om CFC-bolag.

a) Domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas

110. Som bekant gällde i det mål som utmynnade i den domen att det i Förenade kungariket hemmahörande bolaget Cadbury Schweppes bland annat hade bildat ett dotterbolag i Irland vid International Financial Services Center (Centret för internationella finansiella tjänster, nedan kallat IFSC) i Dublin, vilket vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen beskattades efter en skattesats på 10 procent. Detta dotterbolag hade bildats med det uteslutande syftet att vinster från den interna finansieringsverksamheten i Cadbury Schweppes-koncernen skulle omfattas av den skattelagstiftning som gäller för IFSC. De brittiska skattemyndigheterna krävde med stöd av Förenade kungarikets CFC-lagstiftning Cadbury Schweppes på ett belopp på mer än 8 miljoner GBP i bolagsskatt på vinster som dotterbolaget i Irland hade redovisat.

111. Denna lagstiftning utgör ett avsteg från huvudregeln att i landet etablerade bolag inte beskattas för vinst i dotterbolag när denna genereras. Enligt den i Förenade kungariket gällande huvudregeln beskattas närmare bestämt inte ett i denna medlemsstat hemmahörande bolag som där bildar ett dotterbolag vare sig för den vinst som dotterbolaget genererar eller för utdelning från dotterbolaget. Fortfarande enligt huvudregeln beskattas emellertid ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som bildar ett dotterbolag i en annan medlemsstat för utdelning från dotterbolaget men får avräkna skatt upp till ett belopp motsvarande vad som nämnda dotterbolag har betalat i skatt på sin vinst i utlandet. Som ett undantag från den nyss beskrivna huvudregeln föreskrivs i princip i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning att ett i landet hemmahörande bolag beskattas för vinster som genereras i ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat med "en lägre beskattningsnivå". Denna lägre nivå innebär en skatt som understiger tre fjärdedelar av den skatt som skulle ha erlagts i Förenade kungariket på den skattepliktiga vinsten, sådan den skulle ha beräknats vid beskattningen i denna senare medlemsstat.

112. Det var mot bakgrund av dessa omständigheter som domstolen betraktade Förenade kungarikets CFC-lagstiftning som ett hinder mot etableringsfriheten.

113. I punkterna 43–45 i nämnda dom framhöll domstolen att den skillnad i behandling som förelåg mellan å ena sidan ett bolag hemmahörande i Förenade kungariket som har bildat ett CFC-bolag (dotterbolag) i en annan medlemsstat, där det senare bolaget är föremål för en lägre beskattningsnivå på det sätt som avses i CFC-lagstiftningen, och å andra sidan ett bolag hemmahörande i Förenade kungariket som antingen kontrollerar ett dotterbolag i samma medlemsstat eller har bildat ett kontrollerat bolag i en annan medlemsstat där detta dotterbolag inte är föremål för en lägre beskattningsnivå i den mening som avses i CFC-lagstiftningen. Medan CFC-bolagets vinst i det första exemplet tillskrevs det i Förenade kungariket hemmahörande bolaget som beskattades för denna vinst gällde i de båda andra situationerna att det i landet hemmahörande bolaget inte beskattades för det kontrollerade dotterbolagets vinst, i överensstämmelse med Förenade kungarikets lagstiftning om bolagsskatt. Enligt domstolen skapar denna skillnad i behandling en skattemässig nackdel för det i landet hemmahörande bolaget på vilket CFC-lagstiftningen är tillämplig, eftersom ett sådant i landet hemmahörande bolag enligt denna lagstiftning beskattas för vinst i en annan juridisk person, oberoende av det faktum att detta bolag inte betalar en högre skatt än den som skulle ha påförts för denna vinst om den hade genererats i ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket.

114. Enligt vad jag redan har påpekat kan det vara intressant att nämna att den premiss som domstolen stödde sig på när den ansåg att Förenade kungarikets CFC-lagstiftning inskränker etableringsfriheten inte enbart utgör en klassisk jämförelse mellan en gränsöverskridande och en inhemsk situation. Den innebär även en helt ny jämförelse mellan två gränsöverskridande situationer med utgångs-

punkt i om det i landet hemmahörande bolaget har bildat ett kontrollerat bolag i en annan medlemsstat än Förenade kungariket som tillämpar en lägre eller en högre beskattningsnivå än den som föreskrivs i den brittiska CFC-lagstiftningen.

115. Skälet till införandet av detta andra delkriterium för jämförelse (gränsöverskridande situationer jämförda sinsemellan), vilket inte anges i domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, har förmodligen sitt ursprung i generaladvokaten Légers förslag till avgörande i nämnda mål.

116. Generaladvokaten Léger uttalade i sitt förslag till avgörande att han i motsats till vad Förenade kungariket Storbritannien och Nordirland anfört inte kunde se varför Cadbury Schweppes situation inte kunde jämföras med situationen för de i landet hemmahörande bolag som också hade använt sig av etableringsfriheten genom att bilda dotterbolag i medlemsstater där beskattningsnivån var högre än den som föreskrivs i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning. Generaladvokaten tillbakavisade argumentet att olikhet i skattesats på bolagsvinster i medlemsstaterna utgör en objektiv skillnad mellan situationer som motiverar den differentierade behandling som föreskrivs i CFC-lagstiftningen. Enligt generaladvokaten skulle denna uppfattning om den fullföljdes leda till att man medgav att en medlemsstat utan att åsidosätta fördragets regler skulle kunna välja de andra medlemsstater i vilka de inhemska bolagen kan bilda dotterbolag och komma i åtnjutande av den skattelagstiftning som är tillämplig i värdmedlemsstaten. En sådan lösning skulle uppenbart leda till ett resultat som strider mot själva meningen med en inre marknad. Generaladvokaten Léger föreslog således att den skillnad i behandling som föreskrivs i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning på grundval av den skattesats som tillämpas i etableringsmedlemsstaten är tillräcklig för att denna skattelagstiftning skall anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten. [47]

117. Risken för att den gemensamma marknaden skulle splittras till följd av sådana nationella bestämmelser som Förenade kungarikets CFC-lagstiftning visar sig således vara upphovet till att domstolen godtog att det förelåg objektiv jämförbarhet mellan, å ena sidan, ett i landet hemmahörande bolag som hade bildat ett dotterbolag i en annan medlemsstat vars beskattningsnivå är lägre än den som förskrivs i nämnda lagstiftning och, å andra sidan, situationen för i landet hemmahörande bolag som bildat ett dotterbolag i en annan medlemsstat där beskattningsnivån är högre än den som föreskrivs i nämnda lagstiftning. I de båda typexemplen rör det sig nämligen om ett bolag som önskar göra gällande sin rätt att etablera sig i valfri medlemsstat.

47 — Se generaladvokaten Légers förslag till avgörande föredraget den 2 maj 2006 i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkterna 78–83.

118. Jag anser inte att denna lösning i sig kan kritiseras. Den är för övrigt i linje med förekomsten av en inre marknad som i överensstämmelse med artikel 3.1 c i EG-fördraget (nu i ändrad lydelse artikel 3.1 c EG) kännetecknar gemenskapens verksamhet. Domstolens lösning ger dock upphov till två olika slags problem.

119. För det första är det inte fullständigt klart huruvida de båda jämförelsekriterier som domstolen använde sig av i domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas skall tillämpas alternativt eller kumulativt. Med andra ord skulle den frågan kunna ställas huruvida en skillnad i behandling som föreskrivs i den skattskyldiges bosättningsmedlemsstats inhemska lagstiftning, som endast gäller två gränsöverskridande situationer, är tillräcklig för att det skall kunna anses att det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten. [48]

120. Med hänsyn till ovannämnda förslag till avgörande av generaladvokaten Léger och vid en läsning av punkterna 44 och 45 i domstolens dom anser jag att frågan bör besvaras jakande.

48 — En skillnad i behandling som endast avser en inhemsk situation och en gränsöverskridande situation, såvitt ifrågavarande situationer är jämförbara, skulle naturligtvis strida mot etableringsfriheten. Den delen av alternativet ger inte upphov till några särskilda problem.

121. Den omständigheten att domstolen i dessa punkter av ifrågavarande dom använde konjunktionen "eller" när den identifierade de båda situationer med avseende på vilka det i landet hemmahörande bolag som är föremål för Förenade kungarikets CFC-lagstiftning skulle jämföras, verkar bekräfta generaladvokatens bedömning i hans ovannämnda förslag till avgörande. Om domstolen anser att en sådan lösning är önskvärd kan det leda till situationer på tillämpningsområdet för etableringsfriheten som enbart på grundval av jämförelsen mellan en gränsöverskridande situation och en inhemsk situation i bosättningsmedlemsstaten inte hänför sig till etableringsfriheten eller i vart fall inte leder till att denna frihet inskränks.

122. För det andra skall det korsvis prövas huruvida det faktum att det antas att enbart en skillnad i behandling av två gränsöverskridande situationer, som införts av den stat i vilken den skattskyldige är hemmahörande, kan räcka för att klassificera en skattebestämmelse som en inskränkning av etableringsfriheten innebär att denna lösning kan utsträckas till att omfatta en situation som, även om den har likheter med de omständigheter som låg till grund för det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, ändå särskiljer sig i flera avseenden bland annat vad gäller ifrågavarande skattebestämmelses karaktär, det vill säga att den utgör en bestämmelse för undvikande av dubbelbeskattning.

123. Just dessa två frågeställningar har tagits upp i förevarande mål.

124. Jag kommer alltså nu till de konsekvenser som för vårt mål kan härledas ur domstolens bedömning i punkterna 43–45 i domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas.

b) Jämförelse med undvikande av dubbelbeskattning av inkomster (20 § punkt 2 AStG)

125. Såsom jag tidigare har anfört förutsätter tillämpningen av avräkningsmetoden i den mening som avses i 20 § punkt 2 AStG huvudsakligen att den skatt som tas ut i utlandet understiger den nivå som fastställts i AStG, nämligen en skattestats som är lägre än 30 procent av vinsten. Bestämmelsen i 20 § punkt 2 AStG är således i princip inte avsedd att tillämpas när inkomster av kapitalplaceringskaraktär härrör från i Tyskland hemmahörande personers fasta driftställen som är belägna i medlemsstater där skattesatsen är lika med eller högre än 30 procent. I det fallet är det i princip metoden för undantagande från skatt som tas ut i utlandet som skall tillämpas.

126. Den tyska regeringen har hävdat att den skillnad som föreligger mellan situationen för bolagsmännen i Columbus och den skattemässiga situationen för delägare i ett fast driftställe beläget i en medlemsstat vars beskattningsnivå överstiger den som föreskrivs i den tyska skattelagstiftningen enbart är en följd av att medlemsstaterna har olika skattelagstiftningar. En sådan skillnad omfattas inte i sig av tillämpningsområdet för fördragets bestämmelser om fri rörlighet.

127. Denna argumentering är inte övertygande.

128. Den ogynnsamma skattemässiga behandlingen i förevarande mål följer nämligen inte av blotta tillämpningen av medlemsstaternas skattelagstiftningar, utan är ett resultat av valet i den tyska skattelagstiftningen att fastställa [49] att mekanismen för avräkning av den i utlandet uttagna skatten på ifrågavarande inkomster skall utlösas när skatten understiger den i AStG fastställda skattesatsen på 30 procent.

129. Det skulle enligt min mening förhålla sig annorlunda om det av Förbundsrepubliken Tyskland beslutade ersättandet av undantagandemetoden med avräkningsmetoden skulle vara tillämpligt oberoende av den skattesats efter vilken ifrågavarande inkomster beskattas i Tyskland. I denna situation skulle den eventuellt ogynnsamma behandling som orsakas av att metoden till-

49 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 39.

lämpas på samma slags inkomster för tyska skattskyldiga personer från fasta driftställen belägna i utlandet, väsentligen bero på den skattesats som tillämpas i var och en av medlemsstaterna. Det skulle då röra sig om en oförmånlig behandling som kommer sig av att medlemsstaternas olika skattelagstiftningar samexisterar, Så är med säkerhet inte fallet i förevarande mål.

130. Frågan är då huruvida denna ogynnsamma behandling ändå utgör sådan skillnad i behandling som är otillåten enligt artikel 52 i EG-fördraget.

131. Det förefaller obestridligt att en av verkningarna av tillämpningen av 20 § punkt 2 AStG — som den tyske lagstiftaren för övrigt har räknat med — är en neutralisering av de skattemässiga fördelar som ges tyska skattskyldiga personer som har etablerat sig eller önskar etablera sig i medlemsstater där den skatt som tas ut på inkomster av kapitalplaceringskaraktär från ett handelsbolag som utgör ett fast driftställe i utlandet understiger skattesatsen i AStG på 30 procent.

132. I denna mening skulle den nationella bestämmelsen i enlighet med vad Columbus företrädare och den belgiska regeringen har anfört vid förhandlingen kunna anses leda till att den, i likhet med den bestämmelse som det var fråga om i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, splittrar den gemensamma marknaden genom att uppmuntra tyska medborgare att uteslutande etablera sig i medlemsstater där beskattningsnivån är densamma eller högre än den tyska skattesats som föreskrivs i bestämmelserna i AStG. Enligt detta sätt att resonera skulle bestämmelsen således var ämnad att avhålla tyska medborgare från att inrätta, förvärva eller behålla ett fast driftställe i en medlemsstat där detta är föremål för en beskattningsnivå som understiger 30 procent.

133. Den omständigheten att bolagsmännen i Columbus och bolagsmännen i ett handelsbolag beläget i Tyskland inte behandlas olika i 20 § punkt 2 AStG saknar betydelse. Såsom jag redan har nämnt i punkterna 120 och 121 i detta förslag till avgörande tycks det mig som om domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas mot bakgrund av förslaget till avgörande av generaladvokaten Léger kan tolkas så, att hemvistmedlemsstaten inte kan inskränka sina medborgares etableringsfrihet till att avse en del av den gemensamma marknaden, inklusive när medlemsstaten inte behandlar inhemska situationer och gränsöverskridande situationer på olika sätt. Det ankommer således på utflyttningsstaten (eller med andra ord hemviststaten), i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, att utöver att medborgarna behandlas lika oavsett om de har utövat sin rörelsefrihet eller ej säkerställa att dessa inte avhålls från att etablera sig i valfri medlemsstat, däri inbegripet tillämpningen av skattebestämmelser.

134. Den tyska regeringen har bland annat under förhandlingen opponerat sig mot denna typ av resonemang. Samtidigt som Förbundsrepubliken Tyskland har erkänt att ifrågavarande skattebestämmelse faktiskt innebär en skillnad i behandling beroende på om tyska medborgare önskar etablera sig eller investera i en medlemsstat vars beskattningsnivå understiger eller överstiger den skattesats som anges i AStG, har den hävdat att en sådan skillnad inte är förbjuden enligt fördraget eftersom ifrågavarande situationer inte är objektivt sett jämförbara. Denna medlemsstat har härvidlag åberopat domen i målet D., [50] i vilken domstolen inte tillät att en förmån beviljades genom att bestämmelser i bilaterala dubbelbeskattningsavtal skulle utsträckas till att gälla fysiska eller juridiska personer som inte omfattades av tillämpningsområdet för nämnda avtal.

135. Denna argumentering skulle vid första anblicken kunna förkastas med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas i vilken, jag upprepar detta, det godtogs att det rörde sig om objektivt sett jämförbara situationer när det gällde dels situationen för ett dotterbolag hemmahörande i Förenade kungariket vars dotterbolag är beläget i en medlemsstat vars skatter är lägre än dem som föreskrivs i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning, dels situationen för ett moderbolag i denna stat vars dotterbolag är hemmahörande i en medlemsstat vars skatter är högre än dem som föreskrivs i nämnda lagstiftning.

136. Den tyska regeringens resonemang förtjänar emellertid ett närmare studium.

137. Detta argument verkar nämligen, om det formuleras något annorlunda, betyda att även om det godtogs att två sådana gränsöverskridande situationer som de ovan i detta mål diskuterade objektivt sett är jämförbara, skulle detta leda till att så snart en medlemsstat i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal tillämpade undantagandemetoden vid beskattning av dess medborgares inkomst av kapitalplacering som härrör från ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat skulle nämnda medlemsstat bli tvungen att utsträcka tillämpningen av denna metod för undvikande av dubbelbeskattning i sina relationer med alla de övriga medlemsstaterna vid samma slags transaktioner.

138. Det kan anföras att domstolen vid upprepade tillfällen har understrukit att tillämpningsområdet för ett bilateralt beskattningsavtal är begränsat till fysiska och juridiska personer som omnämns i detsamma, [51] och den har preciserat att den omständigheten att dessa ömsesidiga rättigheter och skyldigheter endast är tillämpliga

50 — Dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D. (REG 2005, s. I-5821).

51 — Domarna i de ovannämnda målen D., punkt 54, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 84.

på personer som är hemmahörande i en av de två avtalsslutande medlemsstaterna utgör en inneboende del av de bilaterala avtalen för att undvika dubbelbeskattning. [52]

139. Trots denna princip har domstolen också godtagit att det finns situationer i vilka fördelarna med ett bilateralt avtal kan utsträckas till att omfatta en person med hemvist i en stat som inte är part i nämnda avtal.

140. Domstolen har sålunda i fråga om ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som hade slutits mellan en medlemsstat och tredje land funnit att principen om nationell behandling innebär att den medlemsstat som är part i nämnda avtal skall ge i landet ej hemmahörande bolags fasta driftställen rätt till de förmåner som föreskrivs i avtalet, och detta skall ske enligt samma villkor som dem som gäller för i landet hemmahörande bolag. [53] I ett sådant fall anses en i landet ej hemmahörande person som har ett fast driftställe i en medlemsstat befinna sig i en situation som är likvärdig med situationen för en i landet hemmahörande person. [54]

141. Rättspraxis på denna punkt är således mer nyanserad än vad den tyska regeringen har hävdat.

142. I domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, som gällde skattemässiga fördelar med beskattning av innehav av och utdelning på aktier, visar det sig att åsidosättandet av gemenskapsrätten var ett resultat av att hemvistmedlemsstaten hade tillämpat säteskriteriet och hemvistkriteriet på olika sätt beroende på om det gällde att fastställa skattskyldigheten för i landet hemmahörande respektive ej hemmahörande bolag som bedrev sin verksamhet i denna stat via ett fast driftställe eller om det rörde sig om att bevilja de förmåner som var förbundna därmed, vilka endast förvägrades de senare. Dessa bolag kunde således anses vara objektivt sett jämförbara med de bolag som var hemmahörande i den berörda medlemsstaten.

143. I domarna i de ovannämnda målen D. och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation godtog inte domstolen att de skattemässiga fördelar som källstaten för berörd inkomst och förmögenhet hade beviljat i landet ej hemmahörande fysiska och juridiska personer med stöd av bestämmelserna i avtal för att undvika dubbelbeskattning, vilka hade ingåtts med nämnda personers hemviststat, utsträcktes till att omfatta andra i landet ej hemmahörande personer, som är skattskyldiga i en medlemsstat som inte är part i nämnda avtal. Dessa i landet ej hemmahörande personers situation var nämligen inte objektivt sett jämförbar med de förstnämndas situation.

144. Även om denna tolkning av rättspraxis är korrekt anser jag dock inte att Förbundsrepubliken Tyskland med rätta kan hävda att de personer som är hemmahörande där och

52 — Domarna i de ovannämnda målen D., punkt 61, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt, 91.

53 — Domarna i de ovannämnda målen Saint-Gobain ZN, (punkt 59, och D., punkt 56.

54 — Domen i det ovannämnda målet D., punkt 57.

som i princip beskattas på grundval av världsomfattande inkomst i denna medlemsstat befinner sig i en situation som är objekt sett annorlunda beroende på om de uppbär inkomster som genererats i en medlemsstat vars skatter understiger eller överstiger den skattesats som anges i bestämmelserna i AStG.

145. Den tyska regeringen har slutligen under förhandlingen med stöd av de nederländska och brittiska regeringarna hävdat att detta mål i olika avseenden skiljer sig från det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, vilket borde föranleda domstolen att bortse från den domen. Företrädarna för dessa regeringar har härvidlag tagit upp den i det målet ifrågavarande skattebestämmelsens karaktär och den omständigheten att det i förevarande mål inte finns något kriterium knutet till att den vinst som genereras i det fasta driftstället skall tillskrivas en annan juridisk person.

146. Vad den första punkten beträffar är det sant att syftet med ifrågavarande skattebestämmelse, i motsats till i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, är att dubbelbeskattning skall undvikas när det gäller inkomst av kapitalplaceringar i den mening som avses i AStG som härrör från gränsöverskridande verksamhet, genom att avräkningsmetoden ersätter den undantagandemetod som föreskrivs i det mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Belgien ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning.

147. Det skulle alltså såväl i den situation där det fasta driftstället är beläget i en medlemsstat vars beskattningsnivå överstiger den tyska skattesatsen som i den situation där, i likhet med i målet vid den nationella domstolen, det befinner sig i en medlemsstat vars beskattningsnivå understiger den tyska skattesatsen, kunna anses att Förbundsrepubliken Tyskland undviker att dubbelbeskatta i landet hemmahörande personer för inkomst av kapitalplaceringar som härrör från fasta driftställen belägna i andra medlemsstater. I denna mening förefaller syftet med undvikande av dubbelbeskattning vara uppnått.

148. Likafullt gäller ur den tyske skattskyldiges synvinkel att denne avhålls från att etablera sig eller fortsätta att driva sitt driftställe i en medlemsstat vars skattesats är lägre än den som föreskrivs i AStG. Det synes mig med hänsyn tagen till den splittring av den inre marknaden som ifrågavarande skattebestämmelse leder till — en verkan som för övrigt eftersträvas av den tyske lagstiftaren — som om en sådan bestämmelse inte borde kunna betraktas som förenlig med den i fördraget garanterade etableringsfriheten annat än om den motiveras av hänsyn till allmänintresset.

149. När det gäller den andra punkten anser jag likaledes att den skillnad som den tyska regeringen har velat framhäva uppslukas av den mer grundläggande princip enligt vilken det krävs att medlemsstaterna avstår från att

vidta ensidiga åtgärder som syftar till att dela upp den inre marknaden såvida inte en sådan åtgärd är motiverad av ett ändamål av allmänt intresse.

150. Jag anser således att en sådan nationell bestämmelse som 20 § punkt 2 AStG kan utgöra ett enligt fördraget förbjudet hinder mot etableringsfriheten.

c) Jämförelse med undvikandet av dubbelbeskattning av förmögenhet (20 § punkt 3 AStG)

151. Det krävs enligt min mening att en liknande bedömning görs avseende förmögenhetsbeskattningen.

152. Det kan för övrigt hävdas att den avhållande verkan är ännu mer uttalad i denna situation än i samband med tillämpningen av 20 § punkt 2 AStG.

153. Det bör erinras om att i en situation som den i målet vid den nationella domstolen där Konungariket Belgien inte tar ut någon förmögenhetsskatt, leder avräkningsmetoden endast till att Förbundsrepubliken Tyskland får möjlighet att ta ut sin egen förmögenhetsskatt eftersom det inte finnas någon utländsk skatt att räkna av från den tyska skatten.

154. I en situation där det fasta driftstället är beläget i en medlemsstat vars beskattning är högre än den som anges i AStG, men där medlemsstaten inte heller tar ut någon förmögenhetsskatt blir de tyska bolagsmännen i princip inte skyldiga att betala förmögenhetsskatt i Tyskland eftersom undantagandemetoden är tillämplig.

155. Härav följer enligt min mening att genom att jämförbara situationer behandlas på olika sätt inskränks även genom 20 § punkt 3 AStG utövandet av den i fördraget föreskrivna etableringsfriheten.

3. Slutsats angående förekomsten av ett hinder mot etableringsfriheten

156. Mot bakgrund av vad som ovan anförts är jag av den uppfattningen att en sådan nationell bestämmelse som 20 § punkterna 2 och 3 AStG utgör ett hinder mot den i fördraget föreskrivna etableringsfriheten såtillvida att den är ämnad att avhålla medborgare i en medlemsstat från att fritt etablera sig i en annan valfri medlemsstat.

157. Under dessa förhållanden måste det undersökas huruvida ett sådant hinder kan vara berättigat.

D — *Motiveringarna av hindret mot etableringsfriheten*

158. Enligt rättspraxis är en inskränkning av etableringsfriheten bara tillåten av de skäl som det redogörs för i artikel 56 i EG-fördraget (nu artikel 46 EG i ändrad lydelse) eller om den motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. [55]

159. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt har inför den hänskjutande domstolen gjort gällande att bestämmelserna i 20 § punkterna 2 och 3 AStG motiveras av bekämpandet av skadlig skattekonkurrens och fiktiva upplägg och i att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Dessa tre motiveringar har den tyska regeringen upprepat i det skriftliga yttrande som ingavs till domstolen.

160. Den nederländska regeringen och kommissionen har i huvudsak instämt i den tyska regeringens yttrande men anser emellertid att bestämmelserna i 20 § punkterna 2 och 3 AStG endast motiveras av det angelägna i att bekämpa fiktiva upplägg med vilka syftet är att undgå tillämpning av den tyska skattelagstiftningen. Den portugisiska regeringen anser för sin del att syftet med nämnda bestämmelse är att upprätthålla det inre sammanhanget i det tyska skattesystemet.

161. Columbus och den belgiska regeringen anser att ifrågavarande nationella regler inte kan motiveras av något av de skäl som har lagts fram inför den hänskjutande domstolen och EG-domstolen.

162. De tyska myndigheternas tre motiveringar skall studeras i tur och ordning.

1. Bekämpandet av skadlig skattekonkurrens

163. Förbundsrepubliken Tyskland har erinrat om dels att rådet och företrädarna för

55 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 september 2003 i mål C-167/01, Inspire Art (REG 2003, s. I-10155), punkterna 107, 132 och 133, samt domarna i de ovannämnda målen De Lasteyrie du Saillant, punkt 49, Marks & Spencer, punkt 35, och Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47.

medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet [56] fattade en resolution om att systemet med belgiska samordningscentra måste anses ingå bland de skatteåtgärder som är skadliga för konkurrensen, dels att kommissionen inledde en formell undersökning av detta system i syfte att fastställa att det innehöll element av statligt stöd. Denna medlemsstat anser inte desto mindre att syftet med 20 § punkterna 2 och 3 AStG oberoende av dessa initiativ är att göra det möjligt för Förbundsrepubliken Tyskland att inom ramen för sitt "självförsvar" kompensera de utomordentliga skattefördelar som detta system ger genom tillämpning av den avräkningsmetod som för Columbus bolagsmän innebär att deras skattebörda åter hamnar på den tyska beskattningsnivån.

164. Framförd på detta sätt verkar det av Förbundsrepubliken Tyskland angivna syftet sammanblandas med en påstådd rätt att kompensera en i en annan medlemsstat förvärvad skattefördel med tillämpning av en i skattehänseende ofördelaktig behandling.

165. Ett sådant syfte kan dock inte godtas för att motivera en inskränkning av etableringsfriheten, något som klart framgår av rättspraxis. [57]

166. Som generaladvokaten Léger mycket riktigt påpekade i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, måste det i avsaknad av harmonisering inom gemenskapen medges att skattesystemen i de olika medlemsstaterna på detta sätt försätts i en situation där de konkurrerar med varandra. [58] Det är beklagligt att denna konkurrens verkar vara obegränsad. Frågan kräver emellertid en politisk lösning, vilket också medges i skälen till rådets resolution som Förbundsrepubliken Tyskland har nämnt, och den påverkar på intet sätt de rättigheter och skyldigheter som medlemsstaterna har enligt fördraget.

167. Vidare anser jag även att den omständigheten att ifrågavarande skatteordning kan betraktas som ett statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden, [59] vilket det enligt fördraget ankommer på kommissionen att kontrollera, inte kan ge medlemsstaten rätt att vidta ensidiga åtgärder mot denna ordning avsedda att omintetgöra effekterna av densamma, vilka medför ett åsidosättande av de grundläggande friheterna i fördraget. [60]

56 — Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning (EGT C 2, 1998, s. 2).

57 — Se exempelvis domarna i de ovannämnda målen De Groot, punkt 97, och Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 49 och där nämnd rättspraxis.

58 — Punkt 55 i förslaget till avgörande.

59 — Jag erinrar om att denna ordning i realiteten utgör ett statligt stöd såsom domstolen fann i domen i de ovannämnda förenade målen Belgien och Forum 187 mot kommissionen.

60 — Se, för ett liknande resonemang, punkt 58 i generaladvokaten Légers förslag till avgörande i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas.

168. Följaktligen är bekämpandet av den skadliga skattekonkurrensen enligt min mening inte ägnat att motivera den i detta mål ifrågavarande inskränkningen av etableringsfriheten.

2. Bekämpandet av fiktiva upplägg

169. Förbundsrepubliken Tyskland har även gjort gällande att bekämpandet av fiktiva upplägg låg till grund för den tyske lagstiftarens antagande av 20 § punkterna 2 och 3 AStG. Medlemsstaten har hävdat att en sådan motivering har erkänts i domstolens rättspraxis. Förbundsrepubliken Tyskland anser inte desto mindre att denna rättspraxis är alltför restriktiv och har föreslagit att domstolen utvidgar staternas rätt att bekämpa fiktiva upplägg genom att tillåta dem att kräva att fasta driftställen som inrättats i en annan medlemsstat i syfte att utnyttja skattefördelar integreras på ett effektivt och hållbart sätt i denna stats ekonomi. Någon sådan integrering har enligt Förbundsrepubliken Tyskland inte skett i fråga om belgiska samordningscentra såsom i målet vid den nationella domstolen.

170. I likhet med vad Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat är det sant att domstolen vid flera tillfällen har godtagit att en skattebestämmelse som inskränker utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom fördraget kan vara motiverad när syftet med den är att en skattemässig fördel inte skall vara tillgänglig vid fiktiva upplägg som företas för att kringgå den berörda medlemsstatens lagstiftning. [61]

171. I domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas gjorde domstolen flera preciseringar angående bedömningen av huruvida det var fråga om fiktiva upplägg, bland annat i syfte att göra det möjligt för den nationella domstolen att kontrollera huruvida Förenade kungarikets CFC-lagstiftning var proportionerlig.

172. Det framgår således av denna dom att konstaterandet av det är fråga om ett fiktivt upplägg, förutom ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, förutsätter att det av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående och som bland annat avser i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning framgår att trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sett har iakttagits har det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten, nämligen integration i mottagarmedlemsstatens ekonomiska liv, inte uppnåtts. [62]

61 — Domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 26, och X och Y, punkt 61, dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779), punkt 37, samt domarna i de ovannämnda målen De Lasteyrie du Saillant, punkt 50, Marks & Spencer, punkt 57, och Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punk 51.

62 — Domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkterna 64, 53–55 och 67.

173. Domstolen har härav dragit slutsatsen att för att Förenade kungarikets CFC-lagstiftning skall överensstämma med gemenskapsrätten krävs att beskattning enligt denna lagstiftning inte kan ske när bildandet av ett CFC-bolag har en ekonomisk förankring, oavsett om det även finns skattebetingade skäl för bildandet. Detta bolagsbildande måste alltså utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten. [63]

174. Domstolen tillade att det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida någon beståndsdel i Förenade kungarikets lagstiftning som gjorde det möjligt för det i landet hemmahörande bolaget att visa att bildandet av CFC-bolaget inte enbart eller huvudsakligen motiverades av avsikten att kringgå den skatt som skulle erläggas i Förenade kungariket (motivtestet) kunde tolkas så, att tillämpningen av den i nämnda lagstiftning föreskrivna beskattningen begränsades till fiktiva upplägg och att CFC-lagstiftningen således kunde anses vara förenlig med etableringsfriheten. [64]

175. Det följer av sistnämnda precisering att domstolen inte verkar beredd att tillåta en medlemsstats lagstiftning som kategoriskt och generellt utesluter alla påstått fiktiva upplägg från skattefördelar utan att de nationella domstolarna får möjlighet att pröva varje enskilt fall, med beaktande av de särskilda omständigheterna i varje mål, på grundval bland annat av uppgifter som den berörde skattskyldige tillhandahållit. [65]

176. Det finns enligt min mening inget som talar mot att domstolen gör samma bedömning som den gjorde i domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas vid prövningen av huruvida den brittiska skattebestämmelsen var proportionell. Det föreligger nämligen inte något tvivel i förevarande mål — ingen av dem som har yttrat sig inför domstolen har för övrigt hävdat motsatsen — om att det ersättande av undantagandemetoden med avräkningsmetoden som föreskrivs i 20 § punkterna 2 och 3 AStG kan leda till att det av Förbundsrepubliken Tyskland eftersträvade ändamålet uppnås.

177. Jag anser det ändamålsenligt att formulera följande anmärkningar angående ifrågavarande nationella bestämmelses proportionalitet som det huvudsakligen ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka.

178. Det kan anföras att även om den nationella bestämmelsens karaktär, det vill säga en metod för undvikande av dubbel-

63 — Ibidem, punkterna 65 och 66.

64 — Ibidem, punkterna 62, 72 och 73.

65 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 43.

beskattning som byts ut mot en annan mindre förmånlig sådan, är en mindre inskränkning av etableringsfriheten än påförandet av ytterligare skatt, verkar det på inte sätt vara möjligt att så snart alla de allmänna villkor för tillämpning som det hänvisas till i 20 § punkterna 2 och 3 AStG samtidigt är uppfyllda, genom AStG vara möjligt att pröva varje enskilt fall för att kontrollera om det går att avstå från att tillämpa bestämmelsen på grund av att det skett en verklig etablering av det fasta driftstället i ifrågavarande mottagarmedlemsstat. Härvidlag verkar 20 § punkterna 2 och 3 AStG vila på en icke motbevisbar presumtion enligt vilken det föreligger ett fiktivt upplägg så snart villkoren i bestämmelsen är uppfyllda. En sådan lösning skulle dock enligt min mening vara oproportionerlig i förhållande till det ändamål som eftersträvas, mot bakgrund av vad jag tidigare har anfört i punkterna 174 och 175 i detta förslag till avgörande.

179. Om emellertid den hänskjutande domstolen förfogade över ett tillräckligt utrymme för att bedöma huruvida det föreligger ett fiktivt upplägg i målet vid den nationella domstolen, på grundval bland annat av andra bestämmelser i tysk skatterätt, skulle den alltså vara skyldig att kontrollera att det hade skett en verklig etablering av Columbus i Belgien för bedrivandet av rörelse i den medlemsstaten, varvid denna kontroll skulle kunna avse sådana objektiva och kontrollerbara omständigheter avseende bland annat graden av Columbus fysiska närvaro i form av lokaler, personal och utrustning. Det är bara i en situation där så inte är fallet som den ifrågavarande nationella bestämmelsen, såsom den har tillämpats i förevarande fall, kan motiveras av syftet att bekämpa fiktiva upplägg.

180. Inför perspektivet att den hänskjutande domstolen eventuellt kan komma att undersöka dessa objektiva omständigheter anser jag att den i synnerhet bör kontrollera om Columbus under det omtvistade beskattningsåret fortsatte att samtidigt uppfylla de villkor som är tillämpliga på samordningscentra enligt den ovannämnda kungliga förordningen nr 187 av den 30 december 1982, bland annat i termer av krav på antal anställda personer i Belgien. [66]

181. Sedan tror jag, i motsats till vad den tyska regeringen har antytt, inte att den omständigheten att ett sådant driftställe som Columbus ägnar sin verksamhet åt att inneha och förvalta kapital som vid behov investeras i andra medlemsstater kan vara avgörande för konstaterandet av huruvida det föreligger ett fiktivt upplägg i den meningen att detta bolag inte bedriver rörelse i mottagarmedlemsstaten.

182. Finansverksamhet är nämligen a priori inte utesluten från förmånen fri rörlighet, och dessutom kan det inte helt och hållet

66 — Samordningscentra måste ha minst tio heltidsanställda i Belgien, räknat för en verksamhetsperiod av två år.

uteslutas att kapitalplaceringar som ett sådant bolag som Columbus gör till förmån för sina bolagsmän realiseras i värdmedlemsstaten eller åtminstone via finansiärer eller banker etablerade i Belgien.

183. Jag anser att sådana omständigheter, sammantagna med en verklig fysisk etablering i mottagarmedlemsstaten, räcker för att avfärda möjligheten att det föreligger ett fiktivt upplägg.

184. Det ankommer under alla förhållanden på den hänskjutande domstolen att företa alla nödvändiga kontroller för att pröva huruvida Columbus i realiteten var etablerat, i den mening som avses i rättspraxis, något som följaktligen skulle göra det möjligt för den nationella domstolen att anse att en tillämpning av 20 § punkterna 2 och 3 AStG inte kan motiveras av syftet att bekämpa fiktiva upplägg.

3. Upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang

185. Förbundsrepubliken Tyskland har även försvarat 20 § punkterna 2 och 3 AStG med motiveringen att det inre sammanhanget i skattesystemet måste upprätthållas. Enligt medlemsstaten garanteras genom denna bestämmelse beskattningen av tyska skattskyldiga personers världsomfattande inkomst (och förmögenhet) vad gäller kapitalplaceringar eller den så kallade neutraliteten vid export av kapital, vilket motsvarar den tyske lagstiftarens principiella val i överensstämmelse med hans suveränitet på det skatterättsliga området.

186. Sedan domarna i målen Bachmann [67] och kommissionen mot Belgien [68] har domstolen i princip godtagit att upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang är ett ändamål som medlemsstaterna kan åberopa för att motivera inskränkningar i fördragets fria rörligheter.

187. Den motivering som bygger på att det nödvändiga i att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang utgör en av de tvingande hänsyn till allmänintresset som till följd av dessa domar oftast åberopas av medlemsstaterna på området för direkt beskattning. Det är emellertid också känt att den alltid har avfärdats av domstolen bland annat på grund av att ifrågavarande skatteregler till skillnad från situationen i de båda domarna i de ovannämnda målen inte har gjort det möjligt att slå fast ett direkt samband mellan

67 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkterna 21–23.

68 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkterna 14–16.

beviljandet av en skattemässig fördel och kompenserandet av denna fördel genom ett skatteuttag, [69] vilket i princip kräver att avdraget och uttaget utförs inom ramen för en och samma beskattning av en och samma skattskyldiga person. [70]

188. Vid en strikt tillämpning leder denna rättspraxis till att motiveringen i form av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan avfärdas i förevarande mål eftersom beviljandet av den skattemässiga fördel som Columbus åtnjuter och tillämpningen av avräkningsmetoden sker inom ramen för olika beskattningar och inom skilda skattesystem.

189. I domen i det ovannämnda målet Manninen verkar domstolen emellertid har varit mindre rigid i sin tolkning av begreppet skattesystemets inre sammanhang som grundar sig på kriterierna att det skall röra sig om en och samma beskattning och en och samma skattskyldiga person, vilka hittills varit förhärskande i rättspraxis. Domstolen medgav nämligen i likhet med vad generaladvokaten Kokott föreslagit i sitt förslag till avgörande i det målet att en medlemsstat kan åberopa kravet på upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang även om de båda ovannämnda kriterierna i det fallet inte var uppfyllda. [71]

190. Begreppet skattesystemets inre sammanhang har beskrivits som "något diffust" [72] eller till och med "mystiskt". [73] Medlemsstaterna har ofta urskillningslöst åberopat begreppet tillsammans med andra typer av motiveringar, ofta erkända som tvingande hänsyn i den mening som avses i rättspraxis. Det kan vara fråga om en effektiv skattekontroll, bekämpande av skatteflykt eller skattebedrägeri och till och med förlust av skatteintäkter, vilket emellertid inte kan hänföras till nämnda hänsyn. [74] I förevarande mål verkar Förbundsrepubliken Tyskland även inbegripa territorialitetsprincipen i begreppet, en erkänd princip i internationell skatterätt, som också har godtagits av domstolen som motivering för en begränsning av en av de rättigheter som ingår i de fria rörligheterna. [75]

191. Såsom generaladvokaten Poiares Maduro preciserade i sitt förslag till avgörande i målet Marks & Spencer, [76] är begreppet skattesystemets inre sammanhang avsett att bevara helheten i de nationella skattesystemen, förutsatt att det inte utgör

69 — Domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 29, Baars, punkt 40, och De Groot, punkt 109, samt dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal (REG 2003, s. I-9409), punkt 31, av den 15 juli 2004 i mål C-242/03, Weidert och Paulus (REG 2004, s. I-7379), punkt 22, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier (REG 2005, s. I-2057), punkt 21, och av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal (REG 2006, s. I-10633), punkt 29.

70 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Baars, punkt 40, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkterna 57 och 58, domen i det ovannämnda målet Bosal, punkterna 29 och 30, dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), punkt 36, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42, och dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 54.

71 — Punkterna 45 och 46 i domen i målet Manninen samt bland annat punkterna 54–57 i förslaget till avgörande i samma mål.

72 — Punkt 51 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i det ovannämnda målet Manninen.

73 — Vanistendael, F. "Cohesion: The Phoenix rises from his ashes", *EC Tax Review*, 2005, s. 211.

74 — Se, i detta avseende bland annat, domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 59, X och Y, punkt 50, Lenz, punkt 40, och Marks & Spencer, punkt 44.

75 — Se dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/92, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 22, samt domarna i de ovannämnda målen Bosal, punkt 37, Manninen, punkt 38, och Marks & Spencer, punkt 39.

76 — Punkterna 66 och 67.

ett hinder för att dessa integreras i den inre marknaden. I den meningen är syftet med begreppet att garantera en "känslig jämvikt" som tar sig uttryck i en regel om "dubbel neutralitet". Därmed avses dels den i artikel 52 i EG-fördraget föreskrivna skyldigheten att tillämpa en neutral beskattning vid företagsetableringar inom gemenskapen, dels den neutralitet som utövandet av etableringsfriheten skall säkerställa i fråga om de av medlemsstaterna antagna skattebestämmelserna och som innebär att gemenskapsmedborgarna inte får använda gemenskapsrättsliga bestämmelser för att tillägna sig fördelar som saknar samband med detta utövande.

192. Ur denna synvinkel skulle det därmed kunna anföras att begreppet skattesystemets inre sammanhang hör ihop med missbruk av rättigheter eller kravet på att bekämpa fiktiva upplägg. Om detta vore fallet i vårt mål skulle det räcka att hänvisa till de resonemang som jag har ägnat denna motivering i förevarande förslag till avgörande.

193. Inför det mer eller mindre systematiska avfärdandet av argumentet om upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang, inklusive det mindre rigida godtagande som domen i det ovannämnda målet Manninen ledde till, och svårigheterna med att exakt avgränsa detta begrepp i förhållande till andra motiveringar som framförts av medlemsstaterna,[77] kan man fråga sig om begreppet verkligen är användbart.

194. Denna undran förklaras utan tvivel av de situationer där domstolen har varit föranledd att bedöma nämnda motivering. I de mål i vilka argumentet om behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang framfördes på det mest seriösa sättet gällde detta nationella bestämmelser som på ett eller annat sätt ledde till en skillnad i behandling av en inhemsk situation och en gränsöverskridande situation där ifrågavarande skattskyldiga personer hade använt sig av en av de fria rörligheterna. Enligt dessa bestämmelser var det definitivt förbjudet att låta en transaktion som företas inom gemenskapen omfattas av den skattemässiga behandlingen i form av en skattefördel som var förbehållen samma typ av transaktioner som genomförs inom det nationella territoriet.[78] I domen i det ovannämnda målet Manninen var således, enligt de finska bestämmelserna, beviljandet av ett skattetillgodohavande till aktieägare som hade sitt hemvist i Finland och var obegränsat skattskyldiga i denna medlemsstat villkorat av att utdelningen lämnades av bolag som var hemmahörande i Finland och som var skyldiga att erlägga bolagsskatt i samma stat. Domstolen under-

77 — Det kan vidare noteras att domstolen i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer när den undersökte eventuella grunder för rättfärdigande av den brittiska lagstiftningen, enligt vilken förmånen av koncernavdrag begränsades för förluster som bolag med hemvist i Förenade kungariket hade haft, inte åberopade skattesystemets inre sammanhang, utan tre kumulativa grunder avseende för det första ett säkerställande av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, för det andra en risk för att förlusterna beaktas två gånger och för det tredje en risk för skatteflykt.

78 — Se, bland annat, bakgrunden till domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, Bosal, Lenz och Manninen samt dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727).

sökte proportionaliteten hos ifrågavarande skattebestämmelse vars ändamål var att dubbelbeskattning skulle undvikas i fråga om bolagsvinster som delades ut till aktieägarna. Domstolen fann därvid att det faktum att en aktieägare som äger aktier i ett bolag som är hemmahörande i Sverige beviljas ett skattetillgodohavande som beräknas på grundval av den skatt som detta bolag skall betala i form av bolagsskatt i den senare medlemsstaten inte äventyrar det inre sammanhanget i det finska skattesystemet och att det utgör en mindre begränsande åtgärd för den fria rörligheten för kapital. [79]

195. I enlighet med vad jag tidigare kommit fram till innebär den i detta mål ifrågavarande skattebestämmelsen inte någon skillnad i den skattemässiga behandlingen av Columbus bolagsmän, som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland och som har använt sig av etableringsfriheten, i förhållande till den skattemässiga behandlingen av delägarna i ett fast driftställe beläget i Tyskland. Däremot behandlas gränsöverskridande situationer olika i bestämmelsen beroende på om den medlemsstat där tyska delägares fasta driftställe är beläget tillämpar en lägre eller högre skattesats än den som anges i AStG. Bestämmelsen består i att förmånen av undantagandemetoden för undvikande av dubbelbeskattning inte är tillåten i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatt i Tyskland, när det gäller inkomster som har karaktär av kapital investerat i ett fast driftställe beläget i en medlemsstat vars skattesats är lägre än den som föreskrivs i AStG. I dessa fall skall i stället den metod som innebär avräkning av den skatt som tagits ut i utlandet tillämpas för undvikande av dubbelbeskattning.

196. Även om det erkänns rent allmänt att det, i en situation där ena parten ensidigt ersätter en metod för undvikande av dubbelbeskattning med en annan metod, kan finnas ett syfte att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, frågar jag mig emellertid i förevarande mål, såsom mina tidigare resonemang redan har avslöjat, huruvida denna motivering utgör det verkliga syftet med de tyska myndigheternas antagande av ifrågavarande skattebestämmelse. Såsom vi har sett tycks nämligen denna bestämmelse väsentligen vara motiverad av strävan att motverka skatteflykt, vilken skall realiseras genom att fiktiva upplägg bekämpas. Eller också är motivet bakom bestämmelsen rent av att territorialitetsprincipen skall upprätthållas.

197. För det fall det handlar om att försvara denna princip, såsom Förbundsrepubliken Tyskland har krävt, anser jag det vara särskilt inkonsekvent och föga förenligt med nämnda princip att ta ut förmögenhetsskatt på egendom som är hänförlig till ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat som inte tar ut någon sådan skatt och vars inkomstskatt är lägre än den som tillämpas i Tyskland, och likaså att avstå från att tillämpa samma förmögenhetsskatt så snart egendomen är hänförlig till ett driftställe som är beläget i en medlemsstat vars skattesats är högre än Tysklands, fastän denna andra medlemsstat inte heller tar ut någon skatt på förmögenhet.

79 — Domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 46.

198. Under dessa förhållanden anser jag inte att ifrågavarande skattebestämmelse kan motiveras av behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang, såsom denna motivering har framförts och tolkats av Förbundsrepubliken Tyskland.

199. Avslutningsvis anser jag att artikel 52 i EG-fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det för att undvika dubbelbeskattning föreskrivs att undantagandemetoden skall ersättas med avräkningsmetoden vid beskattning av i landet hemmahörande personers inkomst och förmögenhet som härrör från kapital investerat i ett fast driftställe vilket har bildats av dessa i landet hemmahörande personer och är beläget i en annan medlemsstat vars beskattningsnivå är lägre än den som föreskrivs i den förstnämnda medlemsstatens skattelagstiftning, såvida inte en sådan lagstiftning motiveras av kravet på att bekämpa fiktiva upplägg ämnade att kringgå den nationella lagstiftningen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den i målet i nämnda domstol ifrågavarande nationella skattelagstiftningen kan vara berättigad av detta skäl.

200. Jag tillägger att slutsatsen skulle ha blivit densamma om prövningen av detta mål hade gjorts med utgångspunkt i artikel 73b i EG-fördraget.

VI — Förslag till avgörande

201. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den fråga som Finanzgericht Münster har ställt på följande sätt:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) skall tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats

lagstiftning i vilken det för att undvika dubbelbeskattning föreskrivs att undantagandemetoden skall ersättas med avräkningsmetoden vid beskattning av i landet hemmahörande personers inkomst och förmögenhet som härrör från kapital investerat i ett fast driftställe vilket har bildats av dessa i landet hemmahörande personer och är beläget i en annan medlemsstat vars beskattningsnivå är lägre än den som föreskrivs i den förstnämnda medlemsstatens skattelagstiftning, såvida inte en sådan lagstiftning motiveras av kravet på att bekämpa fiktiva upplägg ämnade att kringgå den nationella lagstiftningen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den i målet i nämnda domstol ifrågavarande nationella skattelagstiftningen kan vara berättigad av detta skäl.