DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

23. februar 2006 *

I sag C-253/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 1. april 2003, indgået til Domstolen den 13. juni 2003, i sagen:

CLT-UFA SA

mod

Finanzamt Köln-West

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (refererende dommer) og U. Lõhmus,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. september 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— CLT-UFA SA ved Rechtsanwälte A. Raupach og D. Pohl

— Finanzamt Köln-West ved K.-H. Vanyek og G. Sasonow, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved C.-D. Quassowski, M. Lumma og W.-D. Plessing, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og G. Braun, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. april 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem CLT-UFA SA (herefter »CLT-UFA«) og Finanzamt Köln-West (herefter »Finanzamt«) vedrørende beskatning af overskud i CLT-UFA's tyske filial.

Tvisten i hovedsagen og retsforskrifter

3 Selskabet CLT-UFA har sit hjemsted og sin direktion i Luxembourg. Det havde i 1994 (herefter »det omtvistede skatteår«) en filial i Tyskland.

4 Finanzamt ansatte selskabsbeskatningsgrundlaget med hensyn til CLT-UFA, som var begrænset skattepligtig i Tyskland af overskud i sin tyske filial i det omtvistede

skatteår i henhold til artikel 5, stk. 1, i overenskomsten mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår erhvervsskat og skat af fast ejendom, og slutprotokollen undertegnet i Luxembourg den 23. august 1958, som ændret ved tillægsprotokol af 15. juni 1973 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Forbundsrepublikken Tyskland«).

5 Finanzamt fastsatte skattesatsen til 42% af filialens skattepligtige indkomst i henhold til § 23, stk. 2 og 3, i lov af 1991 om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz) i den version, der fandt anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »KStG«).

6 CLT-UFA fik hverken medhold i sin klage eller sit sagsanlæg for Finanzgericht, hvorunder selskabet gjorde gældende, at denne skattesats var diskriminerende og tilsidesatte dets ret til fri etablering ifølge traktatens artikel 52, sammenholdt med traktatens artikel 58. CLT-UFA har derfor indbragt sagen for Bundesfinanzhof med påstand om, at Finanzgerichts dom ophæves, og at skatteansættelsen ændres således, at skattesatsen nedsættes til 30% af den skattepligtige indkomst.

7 Bundesfinanzhof har anført, at CLT-UFA — for så vidt angår den tyske filial — som følge af selskabets hjemsted og direktion i Luxembourg behandles forskelligt fra og mindre fordelagtigt, end hvis selskabet havde drevet virksomhed i Tyskland i form af et anpartsselskab eller aktieselskab med hjemsted og/eller direktion i Tyskland.

8 Bundesfinanzhof har anført, at et aktieselskab med hjemsted og/eller direktion i Tyskland skulle betale selskabsskat, som i tilfælde af, at overskuddet ikke var blevet udloddet, udgjorde 45% af overskuddet inden fradrag af skat. Denne høje skattesats kunne imidlertid nedsættes. Selskabsskattesatsen nedsættes efterfølgende til 33,5% af overskuddet, såfremt overskuddet udloddes til moderselskabet inden den 30. juni 1996 i henhold til KStG's § 27, stk. 1, og § 49, stk. 1, samt i henhold til § 43, stk. 1, først punktum, nr. 1, og § 44d, stk. 1, i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz 1994, herefter »EStG«). Såfremt overskuddet udloddes til moderselskabet efter den 30. juni 1996, nedsættes skattesatsen til 30% af overskuddet i henhold til EStG's § 44d, stk. 1, tredje punktum, sammenholdt med KStG's § 49, stk. 1. Bundesfinanzhof har anført, at datterselskaberne generelt udnytter denne mulighed for at nedsætte skattesatsen.

9 Bundesfinanzhof har udtrykt tvivl med hensyn til, om en anvendelse af forskellige skattesatser til ulempe for CLT-UFA er begrundet. Såfremt skattesatsen for filialer på 42% er i strid med traktaten, ønsker Bundesfinanzhof, at Domstolen præciserer, hvilken sats der vil skulle finde anvendelse for at afhjælpe denne retsstridighed. Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at det er tilstrækkeligt at nedsætte skattesatsen for overskuddet fra CLT-UFA's faste driftssted til 33,5%, for så vidt som selskabet allerede kunne disponere over overskuddet ved udgangen af det omtvistede skatteår.

De præjudicielle spørgsmål

10 Bundesfinanzhof har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal EF-traktatens artikel 52, sammenholdt med artikel 58, fortolkes således, at det er i strid med retten til fri etablering, såfremt der af det overskud, som et

udenlandsk EU-kapitalselskab i 1994 optjente i en filial i Tyskland, opkræves en tysk selskabsskat med 42% (den såkaldte driftsstedsskattesats), selv om:

a) overskuddet alene ville være blevet pålagt tysk selskabsskat med 33,5%, såfremt det var optjent af det udenlandske EU-kapitalselskabs datterkapitalselskab, som var ubegrænset selskabsskattepligtigt i Tyskland, og overskuddet fuldt ud var blevet udloddet til moderselskabet inden den 30. juni 1996

b) overskuddet ganske vist i første omfang ville være blevet pålagt tysk selskabsskat med 45%, såfremt datterkapitalselskabet havde ladet det forblive i selskabet indtil den 30. juni 1996, men selskabsskattebyrden efterfølgende ville være blevet nedsat til 30% af overskuddet, såfremt det fuldt ud blev udloddet efter den 30. juni 1996?

2) Kræves det, at driftsstedsskattesatsen for det omtvistede år nedsættes til 30%, såfremt den er i strid med EF-traktatens artikel 52, sammenholdt med artikel 58, for at afhjælpe denne retsstridighed?«

Om det første spørgsmål

11 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for en national lovgivning som den i

hovedsagen omhandlede, som med hensyn til en filial af et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, foreskriver en skattesats for overskud i denne filial, som er højere end skattesatsen for overskud i et datterselskab af et sådant selskab, når dette datterselskab udlodder sit overskud fuldt ud til sit moderselskab.

12 Det bemærkes, at traktatens artikel 52 er en af fællesskabsrettens grundlæggende bestemmelser og er umiddelbart gældende i medlemsstaterne (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 34).

13 I medfør af denne bestemmelse indebærer den frihed, andre medlemsstaters statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Ophævelsen af restriktionerne for etableringsfriheden omfatter også hindringer for, at en medlemsstats statsborgere, bosat på en anden medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber (dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 22).

14 I henhold til traktatens artikel 52, stk. 1, andet punktum, har de erhvervsdrivende udtrykkeligt mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, og denne valgmulighed må ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22).

15 Friheden til at vælge den mest hensigtsmæssige retsform for udøvelse af virksomhed i en anden medlemsstat har således til formål at gøre det muligt for selskaber, der har deres hjemsted i en medlemsstat, at åbne en filial i en anden medlemsstat for dér at udøve deres virksomhed på samme betingelser som dem, der gælder for datterselskaber.

16 Herved bemærkes, at en endelig skattesats på 42%, som finder anvendelse på overskud i filialer af moderselskaber, der har deres hjemsted i en anden medlemsstat, generelt udgør en ufordelagtig behandling i forhold til den skattesats, der er nedsat til 33,5% eller endog 30%, som finder anvendelse på overskuddet i sådanne selskabers datterselskaber.

17 Det fremgår af det ovenfor anførte, at afslaget på at anvende den nedsatte skattesats på filialerne gør det mindre attraktivt for selskaber, der har deres hjemsted i andre medlemsstater, at udøve etableringsfriheden gennem en filial. Heraf følger, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede begrænser friheden til at vælge den mest hensigtsmæssige retsform for udøvelse af virksomhed i en anden medlemsstat.

18 Det skal derfor undersøges, om denne forskelsbehandling er objektivt begrundet.

19 Finanzamt og den tyske regering har gjort gældende, at forskelsbehandlingen af filialer i forhold til datterselskaber vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige.

20 De har bl.a. gjort gældende, at overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, forlader datterselskabets formue, hvorimod de overskud, som overføres fra en filial til dets moderselskab, vedbliver at udgøre en del af det samme selskabs interne formue. Ifølge den tyske regering og Finanzamt har denne grundlæggende forskel samt praktiske hensyn fået den nationale lovgiver til at udelukke anvendelsen af den nedsatte skattesats på filialernes overskud.

21 Finanzamt har tilføjet, at den nedsatte skattesats, der finder anvendelse på datterselskaber, er begrundet i den omstændighed, at den skat, der opkræves hos et datterselskab, skal medregnes i skatteskylden for det modtagende moderselskab, der i Tyskland er underlagt en ubegrænset skattepligt, med henblik på at undgå dobbelt beskatning af disse skattepligtige personer.

22 Hvad for det første angår den tyske regering og Finanzamts argument, hvorefter der er en grundlæggende forskel mellem udlodningen fra et datterselskab til sit moderselskab og overførslen af overskud inden for et selskab, skal følgende bemærkes.

23 I begge tilfælde stilles overskuddet til rådighed for det selskab, der kontrollerer henholdsvis datterselskabet og filialen. Den eneste virkelige forskel mellem de to situationer er den omstændighed, at et datterselskabs udlodning af overskud til sit moderselskab forudsætter, at der foreligger en formel beslutning herom, hvorimod overskuddene i en filial af et selskab er en del af dette selskabs formue, selv om der ikke foreligger nogen formel beslutning.

24 Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, samt af Finanzamts og den tyske regerings indlæg, at selv om overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, forlader datterselskabets formue, vil disse overskud atter kunne stilles til rådighed for datterselskabet af moderselskabet i form af egenkapital eller som selskabsdeltagerlån.

25 Den omstændighed, at overskud, som udloddes af et datterselskab til dets moderselskab, forlader datterselskabets formue, begrunder derfor ikke en anvendelse af en lavere skattesats for overskud i et sådant datterselskab end den sats, der finder anvendelse for de samme overskud i en filial.

26 Hvad angår Finanzamts argument, hvorefter anvendelse af en nedsat skattesats på datterselskaber er begrundet for at undgå dobbelt beskatning af skattepligtige personer, der er underlagt fuld skattepligt i Tyskland, bemærkes, at denne skattesats ikke blot finder anvendelse på overskud, der udloddes til denne kategori af skattepligtige personer. Den nedsatte skattesats finder også anvendelse på tyske datterselskabers udlodninger af overskud til moderselskaber, der har deres hjemsted i en anden medlemsstat, som f.eks. Luxembourg.

27 Hvad angår et tysk datterselskab af et luxembourgsk selskab bemærkes desuden, at den nedsatte skattesats, der finder anvendelse på overskuddene i et sådant datterselskab, i forhold til den skattesats, der finder anvendelse på overskuddet i en filial, ikke kompenseres ved en højere beskatning af disse overskud hos det luxembourgske moderselskab.

28 Bundesfinanzhof har anført, at i henhold til artikel 5, stk. 1, sammenholdt med artikel 13, stk. 1 og 2, og artikel 20, stk. 1 og 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Forbundsrepublikken Tyskland, er såvel overskud, som et luxembourgsk selskab modtager fra en tysk filial, som overskud, det modtager fra et tysk datterselskab, fritaget for luxembourgsk selskabsbeskatning.

29 I lyset af de oplysninger, som Bundesfinanzhof har fremlagt i forelæggelsesafgørelsen, fremgår det desuden, at der i den nationale lovgivning ikke med hensyn til metoden for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget sondres mellem selskaber, der har deres hjemsted i en anden medlemsstat, på grundlag af, om de udøver deres aktivitet gennem en filial eller et datterselskab, som kan begrunde en forskel i behandlingen af de to selskabskategorier.

30 Det fremgår derfor, at tyske datterselskaber og filialer af selskaber, der har deres hjemsted i Luxembourg, er i en objektiv sammenlignelig situation.

31 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som med hensyn til en filial af et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, foreskriver en skattesats for overskud i denne filial, som er højere end skattesatsen for overskud i et datterselskab af et sådant selskab, når dette datterselskab udlodder sit overskud fuldt ud til sit moderselskab.

Om det andet spørgsmål

32 Med det andet spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om en skattesats, der finder anvendelse på overskud i en filial som den i hovedsagen omhandlede, skal nedsættes til 33,5%, som var den sats, der fandt anvendelse på overskud, der blev udloddet inden den 30. juni 1996, eller til 30%, dvs. den sats, der finder anvendelse fra denne dato, for at være forenelig med traktatens artikel 52 og 58.

33 Det følger herved af besvarelsen af det første spørgsmål, at der skal anvendes en skattesats på overskud i en filial, der svarer til den samlede skattesats, som ville have været anvendt under samme omstændigheder ved udlodning af overskud fra et datterselskab til sit moderselskab.

34 Det bemærkes, at denne sammenligning skal foretages på grundlag af de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

35 Herved bemærkes, at under en sag i henhold til artikel 234 EF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører bedømmelsen af faktiske omstændigheder under den nationale rets kompetence (dom af 15.11.1979, sag 36/79, Denkavit Futtermittel, Sml. s. 3439, præmis 12, af 16.7.1998, sag C-235/95, Dumon og Froment, Sml. I, s. 4531, præmis 25, af

5.10.1999, forenede sager C-175/98 og C-177/98, Lirussi og Bizzaro, Sml. I, s. 6881, præmis 37, og af 15.5.2003, sag C-282/00, RAR, Sml. I, s. 4741, præmis 46).

36 Domstolen har således ikke kompetence til at bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen eller til at anvende de fællesskabsbestemmelser, den har fortolket, på nationale foranstaltninger eller situationer, da dette alene tilkommer den nationale ret (jf. dom af 19.12.1968, sag 13/68, Salgoil, Sml. 1965-1968, s. 553, org.ref.: Rec. s. 661, af 23.1.1975, sag 51/74, Van der Hulst, Sml. s. 79, præmis 12, af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Entreprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 11, Lirussi og Bizzaro-dommen, præmis 38, samt RAR-dommen, præmis 47).

37 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at det tilkommer den nationale ret at vurdere, hvilken skattesats der skal anvendes på overskud i en filial som den i hovedsagen omhandlede, i forhold til den samlede skattesats, som ville have fundet anvendelse ved udlodning af overskud fra et datterselskab til sit moderselskab.

Sagens omkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som med hensyn til en filial af et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, foreskriver en skattesats for overskud i denne filial, som er højere end skattesatsen for overskud i et datterselskab af et sådant selskab, når dette datterselskab udlodder sit overskud fuldt ud til sit moderselskab.**

2) **Det tilkommer den nationale ret at vurdere, hvilken skattesats der skal anvendes på overskud i en filial som den i hovedsagen omhandlede, i forhold til den samlede skattesats, som ville have fundet anvendelse ved udlodning af overskud fra et datterselskab til sit moderselskab.**

Underskrifter