DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 23 februari 2006 *

I mål C-253/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 1 april 2003 som inkom till domstolen den 13 juni 2003, i målet

CLT-UFA SA

mot

Finanzamt Köln-West

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent) och U. Lõhmus,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 september 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— CLT-UFA SA, genom A. Raupach och D. Pohl, Rechtsanwälte,

— Finanzamt Köln-West, genom K.-H. Vanyek och G. Sasonow, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom C.-D. Quassowski, M. Lumma och W.-D. Plessing, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och G. Braun, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 april 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan CLT-UFA SA (nedan kallat CLT-UFA) och Finanzamt Köln-West (skattemyndigheten i Köln) (nedan kallad Finanzamt) angående beskattning av vinst i CLT-UFA:s tyska filial.

Målet vid den nationella domstolen och tillämpliga bestämmelser

3 Bolaget CLT-UFA har sitt säte och sin ledning i Luxemburg. År 1994 (nedan kallat det omtvistade räkenskapsåret) drev bolaget en filial i Tyskland.

4 Finanzamt fastställde underlaget för bolagsskatt för CLT-UFA, som i Tyskland under det omtvistade räkenskapsåret var begränsat skattskyldigt för inkomster i sin tyska

filial, i enlighet med artikel 5.1 i avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburg och Förbundsrepubliken Tyskland om undvikande av dubbelbeskattning och fastställelse av ömsesidigt administrativt bistånd beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och beträffande företagsskatt och fastighetsskatt, liksom dess slutprotokoll, undertecknat i Luxemburg den 23 augusti 1958, i dess lydelse enligt tilläggsprotokollet av den 15 juni 1973 (nedan kallat avtalet om undvikande av dubbelbeskattning mellan Storhertigdömet Luxemburg och Förbundsrepubliken Tyskland).

5 Finanzamt fastställde skattesatsen till 42 procent av den skattepliktiga inkomsten i filialen i enlighet med 23 § andra och tredje styckena i 1991 års lag om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz) i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad KStG).

6 Begäran om omprövning och överklagande till Finanzgericht, genom vilka CLT-UFA gjorde gällande att skattesatsen var diskriminerande och åsidosatte bolagets rätt till fri etablering enligt artikel 52 i fördraget jämförd med artikel 58 i fördraget, ledde inte till någon ändrad taxering. CLT-UFA överklagade målet till Bundesfinanzhof och yrkade att Finanzgerichts dom skulle upphävas och att taxeringsbeslutet skulle ändras så, att skattesatsen sattes ned till 30 procent av den skattepliktiga inkomsten.

7 Bundesfinanzhof har påpekat att CLT-UFA, på grund av att bolaget har sitt säte och sin ledning i Luxemburg, har behandlats annorlunda och på ett mindre gynnsamt sätt beträffande sin tyska filial än vad som varit fallet om bolaget hade bedrivit sin verksamhet i Tyskland i den juridiska formen av ett bolag med begränsat ansvar för bolagsmännen eller ett aktiebolag med säte och/eller ledning i Tyskland.

8 Bundesfinanzhof har preciserat att ett aktiebolag med säte och/eller ledning i Tyskland var underkastat en bolagsskatt som, för det fall någon vinst inte hade delats ut, skulle ha uppgått till 45 procent av vinsten före avdrag för skatt. Denna höga skattesats hade emellertid kunnat minskas. Bolagsskatten skulle ha minskats till 33,5 procent för det fall vinsten före den 30 juni 1996 hade delats ut till moderbolaget i enlighet med 27 § första stycket och 49 § första stycket KStG, liksom 43 § första stycket första meningen punkt 1 och 44d § första stycket i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz 1994) (nedan kallad EStG). För det fall vinsten hade delats ut till moderbolaget efter den 30 juni 1996 skulle skattesatsen ha sänkts till 30 procent av vinsten i enlighet med 44d § första stycket tredje meningen EStG jämförd med 49 § första stycket KStG. Bundesfinanzhof har påpekat att dotterbolag normalt utnyttjar denna möjlighet till nedsättning av skattesatsen.

9 Bundesfinanzhof hyser tvivel huruvida det kan rättfärdigas att olika skattesatser tillämpas till nackdel för CLT-UFA. För det fall skattesatsen på 42 procent för filialer inte är förenlig med fördraget har Bundesfinanzhof begärt att domstolen närmare skall ange den skattesats som skall tillämpas för att undvika denna oförenlighet. Bundesfinanzhof anser att det skulle vara tillräckligt att sänka skattesatsen på vinst i CLT-UFA:s fasta driftställe till 33,5 procent i den mån sistnämnda bolag kan förfoga över vinsten efter utgången av det omtvistade räkenskapsåret.

Tolkningsfrågorna

10 Det är mot bakgrund av detta som Bundesfinanzhof har beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall artikel 52 i EG–fördraget jämförd med artikel 58 i EG-fördraget tolkas så, att det strider mot etableringsfriheten om en vinst som ett utländskt

kapitalbolag med hemvist inom EU uppnådde under år 1994 genom en filial i Tyskland påförs tysk bolagsskatt på 42 procent (skattesats för fasta driftställen), trots att

a) vinsten endast skulle ha påförts bolagsskatt på 33,5 procent om den hade uppnåtts av ett i Tyskland för bolagsskatt obegränsat skattskyldigt dotterbolag till kapitalbolaget från ett annat EU-land, och hela vinsten hade delats ut till moderbolaget före den 30 juni 1996, och

b) vinsten visserligen först skulle ha påförts tysk bolagsskatt på 45 procent om dotterbolaget hade sparat vinstmedlen fram till den 30 juni 1996, medan bolagsskatten därefter skulle ha satts ned till 30 procent om hela vinsten hade delats ut efter den 30 juni 1996?

2) Skall skattesatsen för fasta driftställen, för det fall den strider mot artikel 52 i EG-fördraget jämförd med artikel 58 i EG-fördraget, sättas ned till 30 procent för det omtvistade räkenskapsåret för att undanröja åsidosättandet?"

Den första frågan

11 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som

den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken skattesatsen för vinster i en filial till ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat skall vara högre än den skattesats som tillämpas på vinster i ett dotterbolag till nämnda moderbolag när detta dotterbolag delar ut hela vinsten till moderbolaget.

12 Domstolen erinrar om att artikel 52 i fördraget är en av gemenskapsrättens grundläggande bestämmelser och att den är direkt tillämplig i medlemsstaterna (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 34).

13 Enligt denna bestämmelse inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare. Avvecklingen av inskränkningarna i etableringsfriheten omfattar även inskränkningar för medborgare från en medlemsstat vilka är etablerade i en annan medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag (se dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 22).

14 I artikel 52 första stycket andra meningen i fördraget tillerkänns de ekonomiska aktörerna uttryckligen en möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat, och detta fria val får inte begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 22).

15 Friheten att välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat har följaktligen bland annat till syfte att ge bolag med säte i en medlemsstat möjlighet att öppna en filial i en annan medlemsstat för att där utöva sin verksamhet på samma villkor som gäller för dotterbolag.

16 I detta hänseende skall det konstateras att den definitiva skattesatsen på 42 procent som tillämpas på vinst i filialer till moderbolag med säte i en annan medlemsstat i allmänhet utgör en mindre förmånlig behandling i jämförelse med den nedsatta skattesatsen på 33,5 procent eller 30 procent, som skall tillämpas på vinst i dotterbolag till sådana bolag.

17 Av det ovanstående följer att underlåtenheten att tillämpa den nedsatta skattesatsen för filialer gör det mindre attraktivt för bolag med säte i en annan medlemsstat att utöva sin fria etableringsrätt via en filial. Följaktligen begränsas ett bolags möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat av en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

18 Det skall följaktligen prövas huruvida denna särbehandling är sakligt motiverad.

19 Finanzamt och den tyska regeringen har hävdat att särbehandlingen av filialer jämfört med dotterbolag hänför sig till situationer som inte är objektivt jämförbara.

20 De har bland annat gjort gällande att den vinst som delas ut från ett dotterbolag till dess moderbolag lämnar dotterbolagets tillgångar medan de vinster som överförs från en filial till dess moderbolag stannar inom bolagets tillgångar. Enligt den tyska regeringen och Finanzamt ligger denna grundläggande skillnad och praktiska överväganden till grund för den nationella lagstiftarens val att utesluta tillämpningen av en nedsatt skattesats på vinster i filialer.

21 Finanzamt har tillagt att den nedsatta skattesats som tillämpas på dotterbolag motiveras av den omständigheten att den skatt som påförs dotterbolaget skall dras av från den skatt som skall betalas av ett mottagande moderbolag som är obegränsat skattskyldigt i Tyskland, i syfte att undvika dubbelbeskattning av dessa skattesubjekt.

22 Vad för det första gäller den tyska regeringens och Finanzamts argument att det föreligger en grundläggande skillnad mellan utdelning av vinst från ett dotterbolag till dess moderbolag och överföring av vinster inom ett bolag, skall följande konstateras.

23 I båda fallen görs vinsten tillgänglig för det moderbolag som kontrollerar dotterbolaget respektive filialen. Den enda egentliga skillnaden mellan de två situationerna består i att en vinstutdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag förutsätter ett formellt beslut därom medan vinsten i ett bolags filial utgör en del av bolagets tillgångar även utan ett sådant formellt beslut.

24 Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande samt av Finanzamts och den tyska regeringens yttranden att även om den vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag lämnar tillgångarna i detta dotterbolag, kan moderbolaget återigen ställa vinsten till dotterbolagets förfogande i form av eget kapital eller aktieägarlån.

25 Tillämpningen av en skattesats som är lägre för vinster i ett dotterbolag än den som tillämpas på samma vinst i en filial kan alltså inte motiveras av att denna vinst lämnar dotterbolagets tillgångar när den delas ut till moderbolaget.

26 Vad gäller Finanzamts argument att en nedsatt skattesats för dotterbolag är motiverad i syfte att undvika dubbelbeskattning av personer som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland, skall det konstateras att denna skattesats inte enbart tillämpas på vinster som delas ut till denna kategori av skattskyldiga personer. Den nedsatta skattesatsen tillämpas nämligen också på vinstutdelning från tyska dotterbolag till moderbolag med säte i en annan medlemsstat, till exempel Luxemburg.

27 Vad gäller ett luxemburgskt bolags tyska dotterbolag skall det dessutom tilläggas att den nedsatta skattesats som tillämpas på vinster i ett sådant dotterbolag, jämfört med den skattesats som tillämpas på vinster i en filial, inte kompenseras genom en högre skatt på dessa vinster hos det luxemburgska moderbolaget.

28 Bundesfinanzhof har påpekat att det av artiklarna 5.1, 13.1 och 13.2 samt 20.1 och 20.2 i avtalet om undvikande av dubbelbeskattning mellan Storhertigdömet Luxemburg och Förbundsrepubliken Tyskland, jämförda med varandra, framgår att både den vinst som ett luxemburgskt moderbolag erhåller från sin tyska filial och den vinst som det erhåller från sitt tyska dotterbolag undantas från luxemburgsk bolagsskatt.

29 Mot bakgrund av de uppgifter som Bundesfinanzhof lämnat i sitt beslut om hänskjutande synes den nationella lagstiftningen inte heller innehålla några bestämmelser om en åtskillnad vid fastställande av beskattningsunderlaget för bolag med säte i en annan medlemsstat som baseras på om dessa utövar verksamhet i en filial eller i ett dotterbolag, och som skulle kunna utgöra grund för att dessa bolagskategorier behandlades olika.

30 Under dessa förhållanden förefaller tyska dotterbolag och tyska filialer med luxemburgska moderbolag befinna sig i objektivt jämförbara situationer.

31 Med hänsyn till ovanstående skall den första frågan besvaras så, att artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken skattesatsen för vinster i en filial till ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat skall vara högre än den skattesats som tillämpas på vinster i ett dotterbolag till nämnda moderbolag när detta dotterbolag delar ut hela vinsten till moderbolaget.

Den andra frågan

32 Bundesfinanzhof har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida det enligt artiklarna 52 och 58 i fördraget krävs att en skattesats som tillämpas på vinst i en sådan filial som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall sättas ned till 33,5 procent, vilket var den tillämpliga skattesatsen för vinster som delades ut till och med den 30 juni 1996, eller upp till 30 procent, som var den tillämpliga skattesatsen efter detta datum.

33 Det framgår i detta avseende av svaret på den första frågan att den skattesats som skall tillämpas på vinst i en filial skall motsvara den totala skattesats som skulle ha tillämpats under samma förhållanden om vinsten hade delats ut från ett dotterbolag till dess moderbolag.

34 Det bör påpekas att denna jämförelse skall ske mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

35 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det i ett förfarande enligt artikel 234 EG, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen, endast är den nationella domstolen som är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i målet (dom av den 15 november 1979 i mål 36/79, Denkavit Futtermittel, REG 1979, s. 3439, punkt 12, av den 16 juli 1998 i

mål C-235/95, Dumon och Froment, REG 1998, s. I-4531, punkt 25, av den 5 oktober 1999 i de förenade målen C-175/98 och C-177/98, Lirussi och Bizzaro, REG 1999, s. I-6881, punkt 37, och av den15 maj 2003 i mål C-282/00, RAR, REG 2003, s. I-4741, punkt 46).

36 Domstolen är följaktligen inte behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen eller att på nationella åtgärder eller situationer tillämpa de gemenskapsrättsliga bestämmelser vars innebörd den tolkat. Dessa frågor faller helt och hållet inom ramen för den nationella domstolens exklusiva behörighet (se dom av den 19 december 1968 i mål 13/68, Salgoil, REG 1968, s. 661, svensk specialutgåva, volym 1, s. 367, av den 23 januari 1975 i mål 51/74, Van der Hulst, REG 1975, s. 79, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 2, s. 429, och av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkt 11, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, samt domarna i de ovannämnda målen Lirussi och Bizzaro, punkt 38, och RAR, punkt 47).

37 Den andra frågan skall följaktligen besvaras så, att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma vilken skattesats som skall tillämpas på vinster i en sådan filial som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen med hänsyn till den totala skattesats som skulle ha tillämpats om vinsten hade delats ut från ett dotterbolag till dess moderbolag.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken skattesatsen för vinster i en filial till ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat skall vara högre än den skattesats som tillämpas på vinster i ett dotterbolag till nämnda moderbolag när detta dotterbolag delar ut hela vinsten till moderbolaget.**

2) **Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma vilken skattesats som skall tillämpas på vinster i en sådan filial som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen med hänsyn till den totala skattesats som skulle ha tillämpats om vinsten hade delats ut från ett dotterbolag till dess moderbolag.**

Underskrifter