DOMSTOLENS DOM
13. juli 1993 *

I sag C-330/91,

angående en anmodning, som High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

The Queen

mod

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 5, 7, 52 og 58,

har

DOMSTOLEN

sammensat af afdelingsformand G.C. Rodríguez Iglesias, som fungerende præsident, afdelingsformændene M. Zuleeg og J.L. Murray samt dommerne G.F. Mancini, R. Joliet, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse og D.A.O. Edward,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Commerzbank AG ved Gerald Barling, QC, og Barrister David Anderson for Solicitor Stephen Kon

* Processprog: engelsk.

— Det Forenede Kongerige ved Assistant Treasury Solicitor John Collins, bistået af Alan Moses, QC, og Barrister Derrick Wyatt

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Thomas Cusack, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Commerzbank AG, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 20. januar 1993,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. marts 1993,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 12. april 1991, indgået til Domstolen den 18. december 1991, har High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens bestemmelser om etableringsretten og forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem det tyske selskab Commerzbank AG, der har hjemsted i Tyskland, og Inland Revenue Commissioners (herefter benævnt »skattemyndighederne«) om reglerne vedrørende beskatning i Income and Corporation Taxes Act 1988.

3 De faktiske omstændigheder, som fremgår af forelæggelseskendelsen, er følgende.

4 Commerzbank har en filial i Det Forenede Kongerige, gennem hvilken den mellem 1973 og 1976 ydede lån til en række amerikanske selskaber. Af de renter, Commerzbank modtog fra disse selskaber, betalte den en skat på 4 222 234 UKL i Det Forenede Kongerige.

5 Senere krævede Commerzbank dette beløb tilbagebetalt af skattemyndighederne med den begrundelse, at renten var fritaget for skat i Det Forenede Kongerige i henhold til artikel XV i overenskomsten af 2. august 1946 mellem Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning og skatteunddragelse med hensyn til indkomstskat (S. R. & O. 1946, nr. 1327), som ændret ved protokol af 20. september 1966 (S. I. 1966 nr. 1188). I denne artikel bestemmes det i det væsentlige, at rente betalt af et amerikansk selskab kun er skattepligtig i Det Forenede Kongerige, såfremt den er betalt til et britisk selskab eller til et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige. Da Commerzbank ikke havde skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, fik den tilbagebetalt den overskydende skat.

6 Commerzbank rejste derefter et krav i forbindelse med tilbagebetalingen under påberåbelse af section 825 i Income and Corporation Taxes Act 1988, der er affattet således:

»1. This section applies to the following payments made to a company in connection with any accounting period for which the company was resident in the United Kingdom ...:

(a) a repayment of corporation tax paid by the company for that accounting period ...

2. Subject to the following provisions of this section, where a payment of not less than £ 100 to which this section applies is made by the Board or an inspector after the end of the 12 months beginning with the material date, the payment shall be increased under this section by an amount ('a repayment supplement') equal to interest on the amount paid at the rate of 8.25 per cent per annum ...«

7 Commerzbank anmodede skattemyndighederne om at få udbetalt tillægget til det tilbagebetalte beløb (»repayment supplement«), som efter Commerzbank's beregninger androg 5 199 258 UKL.

8 Skattemyndighederne afviste Commerzbank's krav med den begrundelse, at selskabet ikke havde skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige. Commerzbank anlagde derfor sag for High Court til prøvelse af denne afgørelse og gjorde gældende, at nægtelsen af at udbetale tillægget til personer, som ikke har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, udgjorde en begrænsning af etableringsretten og en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, idet de fleste af de berørte selskaber var udenlandske.

9 High Court fandt det nødvendigt at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af traktatens artikel 5, 7, 52 og 58.

10 Spørgsmålet er affattet således:

»Når

i) et selskab, som er stiftet i henhold til en medlemsstats lovgivning og har sin hovedvirksomhed dér, driver forretning gennem en filial i en anden medlemsstat

ii) selskabet afkræves betaling af skat i den anden medlemsstat af filialens fortjeneste og betaler skatten

iii) den pågældende skat i virkeligheden ikke skal betales, såfremt selskabet er omfattet af en undtagelse i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale mellem den anden medlemsstat og et tredjeland for selskaber, som hverken er indenlandske eller i skattelovgivningens forstand har hjemsted i den anden medlemsstat

iv) selskabet med held påberåber sig undtagelsen og sikrer sig tilbagebetaling af den skat, som er betalt, men ikke skulle betales

v) der i henhold til den anden medlemsstats lovgivning ydes lovbestemt erstatning i form af rente (benævnt 'repayment supplement': tillæg til det tilbagebetalte beløb), når det selskab, som får tilbagebetalt den betalte, men ikke skyldige skat, havde hjemsted i denne medlemsstat på det relevante tidspunkt

vi) selskabet kræver tillægget til det tilbagebetalte beløb, selv om det ikke havde hjemsted i denne medlemsstat på det relevante tidspunkt, og

vii) den anden medlemsstat med denne begrundelse afslår at betale selskabet tillægget til det tilbagebetalte beløb

er da den anden medlemsstats afslag på at betale selskabet et tillæg til det tilbagebetalte beløb med den begrundelse, at det ikke har hjemsted i denne medlemsstat, uforeneligt med fællesskabsretten, navnlig EØF-traktatens artikel 5, 7 og 52-58, og er det ved besvarelsen af dette spørgsmål relevant, at selskabet ikke ville have været fritaget for skat (således at der ikke ville opstå noget spørgsmål om tilbagebetaling af skat og derfor heller ikke om tillæg til det tilbagebetalte beløb), såfremt selskabet havde haft hjemsted i denne medlemsstat?«

11 Hvad nærmere angår de faktiske omstændigheder i hovedsagen, de relevante retsforskrifter og de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

12 Det fremgår af sagen, at den nationale ret med sit spørgsmål ønsker at få oplyst, for det første om traktatens artikel 52 og 58 samt artikel 5 og 7 er til hinder for, at der i henhold til en medlemsstats lovgivning udbetales et tillæg til den tilbagebetalte overskydende skat til selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i denne medlemsstat, mens dette tillæg nægtes selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i en

anden medlemsstat, og for det andet om en sådan regel også er udtryk for forskelsbehandling, når den skattefritagelse, der giver anledning til tilbagebetalingen, kun gælder selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted i denne medlemsstat.

13 Som Domstolen har fastslået i dommen af 28. januar 1986 (sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18), omfatter den ret til frit at etablere sig, som statsborgere fra andre medlemsstater har i henhold til artikel 52, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, i henhold til EØF-traktatens artikel 58 en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via en filial eller et agentur. For selskabers vedkommende fremhæves i den forbindelse, at deres hjemsted i ovennævnte forstand, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en stats retssystem. Domstolen har i samme dom udtalt, at såfremt det anerkendes, at etableringsmedlemsstaten frit kan gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, vil den nævnte traktatbestemmelse blive indholdsløs.

14 Det fremgår endvidere af Domstolens dom af 12. februar 1974 (sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11), at reglerne om ligestilling forbyder ikke blot åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet eller hjemsted for så vidt angår selskaber, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat.

15 Selv om kriteriet skattemæssigt hjemsted på det nationale område gælder uanset, hvor et selskabs hjemsted er beliggende, vil brugen af kriteriet i forbindelse med indrømmelsen af tillægget til den tilbagebetalte overskydende skat navnlig kunne være til skade for selskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater. Det er nemlig oftest disse selskaber, der har skattemæssigt hjemsted uden for den pågældende medlemsstats område.

16 Det Forenede Kongerige har for at retfærdiggøre den nationale bestemmelse, der er genstand for hovedsagen, gjort gældende, at selskaber, som ikke har skattemæssigt hjemsted i landet, og som er i Commerzbank's situation, ikke forskelsbehandles i henhold til Det Forenede Kongeriges skatteordning, men tværtimod indtager en privilegeret stilling. De er fritaget for skat, som normalt skal betales af selskaber, der har skattemæssigt hjemsted. Under disse omstændigheder er der ikke tale om forskelsbehandling i forbindelse med tillægget til det tilbagebetalte beløb. Selskaber, der har skattemæssigt hjemsted, og selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted, behandles nemlig forskelligt, fordi de er i forskellige situationer for så vidt angår selskabsskat.

17 Dette argument kan ikke tiltrædes.

18 En national bestemmelse som den i sagen omhandlede medfører forskelsbehandling. Når et selskab, som ikke har skattemæssigt hjemsted, fratages retten til et tillæg til den tilbagebetalte overskydende skat, som selskaber, der har skattemæssigt hjemsted, altid er berettiget til, stilles det mindre fordelagtigt end sidstnævnte selskaber.

19 Den omstændighed, at den skattefritagelse, som gav anledning til tilbagebetalingen, kun gælder for selskaber, som ikke har skattemæssigt hjemsted, kan ikke begrunde en generel regel, som udelukker fordelen. Derfor er reglen udtryk for forskelsbehandling.

20 Det fremgår af det ovenfor anførte, at den nationale rets spørgsmål bør besvares med, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning indrømmer selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i denne stat, tillæg til tilbagebetalt overskydende skat, og nægter selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat, sådanne tillæg. Den omstændighed, at de sidstnævnte selskaber ikke ville have været fritaget for skat, hvis de havde haft hjemsted i denne stat, er herved uden betydning.

21 Da en lovgivning som den, der er genstand for hovedsagen, er i strid med traktatens artikel 52 og 58, er det unødvendigt at undersøge dens forenelighed med artikel 5 og 7.

Sagens omkostninger

22 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, ved kendelse af 12. april 1991, for ret:

Traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning indrømmer selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i denne stat, tillæg til tilbagebetalt overskydende skat, og nægter selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat, sådanne tillæg. Den omstændighed, at de sidstnævnte selskaber ikke ville have været fritaget for skat, hvis de havde haft hjemsted i denne stat, er herved uden betydning.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse Edward

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. juli 1993.

J.-G. Giraud

Justitssekretær

G.C. Rodríguez Iglesias

Afdelingsformand,
fungerende præsident