DOMSTOLENS DOM
av den 13 juli 1993*

I mål C-330/91

har High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

The Queen

och

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG.

Begäran avser tolkningen av artiklarna 5, 7, 52 och 58 i EEG-fördraget.

DOMSTOLEN

sammansatt av avdelningsordföranden G. C. Rodríguez Iglesias, tf. ordförande, avdelningsordförandena M. Zuleeg och J. L. Murray samt domarna G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse och D. A. O. Edward,

generaladvokat: M. Darmon,
justitiesekreterare: H. A. Rühl, avdelningsdirektör,

som beaktat de skriftliga yttrandena från

— Commerzbank AG, genom Gerald Barling, QC, och David Anderson, barrister, befullmäktigade av Stephen Kon, solicitor,

* Rättegångsspråk: engelska.

— Förenade kungarikets regering, genom John Collins, assistant Treasury Solicitor, biträdd av Alan Moses, QC, och Derrick Wyatt, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Thomas Cusack, i egenskap av ombud,

som beaktat förhandlingsrapporten,

som hört de muntliga yttrandena, avgivna vid sammanträde den 20 januari 1993, av Commerzbank AG, av Förenade kungarikets regering och av kommissionen, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 17 mars 1993,

meddelar följande

dom

1 Genom beslut av den 12 april 1991, som inkom till domstolen den 18 december 1991, har Queen's Bench Division vid High Court of Justice of England and Wales (nedan kallad "High Court") i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget ställt en fråga om tolkningen av bestämmelserna i det fördraget som rör etableringsrätten och förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet.

2 Frågorna har uppkommit inom ramen för en tvist mellan det tyska bolaget Commerzbank (nedan kallat "Commerzbank"), som har sitt säte i Tyskland, och Inland Revenue Commissioners (nedan kallad "skattemyndigheten"), angående villkoren för skattskyldighet enligt Income and Corporation Taxes Act 1988.

3 Följande omständigheter framgår av begäran om förhandsavgörande.

4 Commerzbank har en filial i Förenade kungariket, genom vilken banken mellan 1973 och 1976 beviljade lån till olika amerikanska bolag. Commerzbank betalade i Förenade kungariket skatt, på de räntor som erhölls från dessa bolag, med 4 222 234 pund.

5 Commerzbank ansökte därefter hos skattemyndigheten om återbetalning av den summan med motiveringen att de ifrågavarande räntorna var befriade från skatt i Förenade kungariket med stöd av artikel XV i konventionen av den 2 augusti 1946 mellan regeringarna i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och i Amerikas förenta stater för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt med avseende på inkomstskatt (S. R. & O. 1946 nr 1327), ändrad genom ett protokoll av den 20 september 1966 (S. I. 1966 nr 1188). I den bestämmelsen föreskrivs huvudsakligen att räntor som betalas av ett amerikanskt bolag beskattas i Förenade kungariket endast i det fall då de betalas till ett brittiskt bolag eller ett bolag som har skatterättslig hemvist i Förenade kungariket. Eftersom Commerzbank inte har skatterättslig hemvist i Förenade kungariket återbetalades således den ifrågavarande skatten.

6 I samband med denna återbetalning ställde Commerzbank krav med stöd av artikel 825 i Income and Corporation Taxes Act 1988. I den artikeln föreskrivs följande:

"1. Detta avsnitt är tillämpligt på följande betalningar som görs till ett bolag under en räkenskapsperiod då bolaget har haft hemvist i Förenade kungariket...:

a) återbetalning av bolagsskatt som erlagts av bolaget under den räkenskapsperioden ...

2. Om inte annat föreskrivs i efterföljande bestämmelser i detta avsnitt, skall en betalning som avses i detta avsnitt och som uppgår till minst 100 pund, som görs av skattemyndigheten eller en inspektör efter utgången av 12 månader räknat från den relevanta tidpunkten, med stöd av denna artikel ökas med ett belopp kallat 'återbetalningstillägg' som motsvarar räntan på det betalade beloppet beräknad till en årlig räntesats om 8,25 % ..."

7 Commerzbank ansökte hos skattemyndigheten om nämnda återbetalningstillägg, vilket enligt bolagets beräkningar uppgick till 5 199 258 pund.

8 Skattemyndigheten avslog Commerzbanks begäran med motiveringen att banken inte hade skatterättslig hemvist i Förenade kungariket. Commerzbank väckte då talan vid High Court om laglighetsprövning av detta avslagsbeslut och gjorde gällande att vägran att bevilja återbetalningstillägg till bolag utan hemvist där utgjorde både en inskränkning i etableringsrätten och en indirekt

diskriminering på grund av nationalitet, eftersom de flesta av de drabbade bolagen var utländska.

9 High Court fann det nödvändigt att ställa en fråga till domstolen angående tolkningen av artiklarna 5, 7, 52 och 58 i fördraget.

10 Frågan har följande lydelse:

"I fall då

i) ett bolag, som är bildat i enlighet med lagen i en medlemsstat och som har sin huvudsakliga verksamhet där, utövar affärsverksamhet genom en filial belägen i en annan medlemsstat,

ii) bolaget i denna andra medlemsstat krävs på betalning av skatt på vissa vinster som filialen har gjort och betalar den skatten,

iii) den ifrågavarande skatten inte skall erläggas på grund av att bolaget har rätt till skattebefrielse som, med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan den andra medlemsstaten och ett tredje land, beviljas bolag som varken är inhemska eller har hemvist i skatterättslig mening i den andra medlemsstaten,

iv) bolaget med framgång ansöker om skattebefrielse och utverkar återbetalning av den skatt som har erlagts för ett belopp som inte var skattepliktigt,

v) den andra medlemsstatens lagstiftning föreskriver gottgörelse i form av ränta (benämnd 'repayment supplement' återbetalningstillägg) i fall då det bolag som får tillbaka skatt som inte skulle ha erlagts har hemvist i den medlemsstaten vid den relevanta tidpunkten,

vi) bolaget begär återbetalningstillägg trots att det inte hade hemvist i den medlemsstaten vid den relevanta tidpunkten,

vii) den andra medlemsstaten på grund av detta vägrar att betala återbetalningstillägg till bolaget,

är då den andra medlemsstatens vägran att betala något som helst återbetalningstillägg till bolaget, på grund av att det inte har hemvist i den med-

lemsstaten, oförenlig med gemenskapsrätten, särskilt artiklarna 5, 7 och 52–58 i EEG-fördraget och har det betydelse för svaret på denna fråga att bolaget inte hade varit befriat från skatten (så att frågan om återbetalning av den ifrågavarande skatten och därmed återbetalningstillägget inte skulle ha uppkommit) om bolaget hade haft hemvist i den medlemsstaten?"

11 För en utförligare redogörelse för omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, den tillämpliga lagstiftningen och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

12 Det framgår av handlingarna i målet att den nationella domstolen med sin fråga vill utröna för det första om artiklarna 52 och 58 i fördraget och även artiklarna 5 och 7 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstats lagstiftning beviljar bolag som har skatterättslig hemvist i den staten tillägg vid återbetalning av skatt som inte skulle ha erlagts, men vägrar bolag som har skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat sådant tillägg och, för det andra, om ett sådant system är diskriminerande trots att den skattebefrielse som har givit upphov till återbetalningen endast gäller för bolag som inte har skatterättslig hemvist i den medlemsstaten.

13 Domstolen har redan har fastslagit i dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83 Kommissionen mot Frankrike (Rec. s. 273, punkt 18) att den etableringsfrihet som enligt artikel 52 tillerkänns medborgare från en annan medlemsstat och som för dem innefattar rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare, till följd av artikel 58 i fördraget inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom en filial eller ett kontor. För bolagens vidkommande är det i detta sammanhang viktigt att framhålla att sätet, i den mening som här avses, tjänar till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer. I samma dom har domstolen fastslagit att om det skulle godtas att etableringsstaten fritt kan tillämpa en annorlunda behandling enbart på grund av att bolagets säte ligger i en annan medlemsstat, skulle denna bestämmelse bli innehållslös.

14 Det framgår vidare av domstolens rättspraxis (dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73 Sotgiu, Rec. s. 153) att reglerna om likabehandling förbjuder inte endast öppen diskriminering på grund av nationalitet, eller säte när det gäller bolag, utan även varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.

15 Det finns anledning att i detta sammanhang påpeka att även om det tillämpas oberoende av bolagets säte, så innebär kriteriet skatterättslig hemvist inom det nationella territoriet för beviljande av ett eventuellt tillägg vid återbetalning av skatt som inte skulle ha erlagts, risk för att det särskilt är till nackdel för bolag med säte i andra medlemsstater. Det är nämligen oftast dessa bolag som har skatterättslig hemvist utanför den ifrågavarande medlemsstatens territorium.

16 För att motivera den nationella bestämmelse som ifrågasätts i målet vid den nationella domstolen har Förenade kungarikets regering gjort gällande att utländska bolag som befinner sig i en sådan situation som Commerzbank är privilegierade och långt ifrån diskriminerade på grund av det brittiska skattesystemet. De är i själva verket befriade från en skatt som normalt betalas av bolag som har sitt säte där. Under dessa omständigheter kan man inte tala om diskriminering när det gäller återbetalningstillägget. Bolag som har hemvist och bolag som inte har hemvist i Förenade kungariket behandlas olika därför att de med avseende på bolagsskatten befinner sig i skilda situationer.

17 Detta argument kan inte godtas.

18 En nationell bestämmelse som den ifrågavarande innebär olika behandling. När ett bolag utan hemvist i landet fråntas rätten till ett tillägg vid återbetalning av skatt, som bolagen med hemvist där alltid har rätt till, är det missgynnat i förhållande till de sistnämnda.

19 Den omständigheten att skattebefrielsen som gav upphov till återbetalningen har förbehållits bolag utan hemvist i landet kan inte berättiga en undantagsregel av allmän karaktär. Den regeln är således diskriminerande.

20 Mot bakgrund av övervägandena ovan blir svaret på den nationella domstolens fråga följande. Artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att lagstiftningen i en medlemsstat medger bolag som har skatterättslig hemvist i den staten tillägg vid återbetalning av skatt som inte skulle ha erlagts och vägrar bolag som har skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat sådant

tillägg. Den omständigheten att de sistnämnda bolagen inte skulle ha varit befriade från skatten om de hade haft hemvist i den staten saknar betydelse i detta avseende.

21 Då en lagstiftning av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen strider mot artiklarna 52 och 58 i fördraget, finns det ingen anledning att undersöka om den är förenlig med artiklarna 5 och 7.

Rättegångskostnader

22 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

– angående den fråga som genom beslut av den 12 april 1991 förts vidare av High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division – följande dom:

Artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att lagstiftningen i en medlemsstat beviljar bolag som har skatterättslig hemvist i den staten tillägg vid återbetalning av skatt som inte skulle ha erlagts och vägrar bolag som har skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat sådant tillägg. Den omständigheten att de sistnämnda bolagen inte skulle ha varit befriade från skatten om de hade haft hemvist i den staten saknar betydelse i detta avseende.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Moitinho de Almeida Grévisse Edward

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 13 juli 1993.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

G. C. Rodríguez Iglesias
Tillförordnad ordförande
Avdelningsordförande