DOMSTOLENS DOM

21. september 1999 *

I sag C-307/97,

angående en anmodning, som Finanzgericht Köln (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

mod

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene P.J.G. Kapteyn og G. Hirsch samt dommerne J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (referererende dommer) og R. Schintgen,

generaladvokat: J. Mischo

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, ved skatterådgiver A. J. Rädler, München, og advokat M. Lausterer, München

— Finanzamt Aachen-Innenstadt ved kontorchef A. Jansen, Finanzamt Aachen-Innenstadt

— den tyske regering ved afdelingschef E. Röder og kontorchef C.-D. Quassowski, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved direktør L. Fernandes og juridisk medarbejder A. Cortesão Seiça Neves, Juridisk Tjeneste, Direktoratet for EF-spørgsmål, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— den svenske regering ved kontorchef E. Brattgård, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, og A. Buschmann, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 19. januar 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, ved A. J. Rädler og advokat M. Lausterer, af Finanzamt Aachen-Innenstadt ved kontorchef P. Martin, Finanzamt Aachen-Innenstadt, af den tyske regering ved kontorchef C.-D. Quassowski, Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved ledende juridisk konsulent E. Mennens, som befuldmægtiget, H. Michard og A. Buschmann,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 2. marts 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 30. juni 1997, indgået til Domstolen den 2. september 1997, har Finanzgericht Köln i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens

artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, som føres af Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (herefter »Saint-Gobain ZN«), mod Finanzamt Aachen-Innenstadt (herefter »Finanzamt«).

3 Saint-Gobain ZN er en tysk filial af det franske selskab Compagnie de Saint-Gobain SA (herefter »Saint-Gobain SA«). Saint-Gobain SA har hjemsted i Frankrig, og dets ledelse befinder sig også i Frankrig.

4 I overensstemmelse hermed er Saint-Gobain ZN registreret i handelsregistret i Tyskland, og filialen betragtes efter tysk skatteret som et fast driftssted for Saint-Gobain SA.

5 Saint-Gobain SA er begrænset skattepligtigt i Tyskland, da hverken selskabets hjemsted eller ledelse befinder sig i Tyskland. Den begrænsede skattepligt for Saint-Gobain SA gælder såvel for indtægter, der oppebæres i Tyskland gennem det faste driftssted, jf. § 2, nr. 1, i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat, herefter »KStG«), som for det faste driftssteds formue, jf. § 2, stk. 1, nr. 2, og § 2, stk. 2, i Vermögensteuergesetz (lov om formueskat, herefter »VStG«).

6 Det bemærkes, at det følger af bestemmelserne i KStG's § 8, stk. 1, sammenholdt med § 49, stk. 1, nr. 2, litra a), i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat,

herefter »EStG«), at indtægter fra en erhvervsmæssig virksomhed i indlandet betragtes som indenlandsk indkomst i forbindelse med begrænset skattepligt.

7 Desuden fremgår det af § 121, stk. 2, nr. 3, i Bewertungsgesetz (lov om værdiansættelse, herefter »BewG«), at indenlandsk erhvervskapital indgår i en skattepligtig persons indenlandske formue, når den pågældende er begrænset skattepligtig. Erhvervskapitalen omfatter bl.a. den kapital, som tjener til brug for den erhvervsmæssige virksomhed, der drives af den pågældende i indlandet.

8 Baggrunden for sagen for den nationale ret er, at Finanzamt nægtede at indrømme Saint-Gobain SA nogle skattemæssige fordele vedrørende beskatning af udbytte af kapitalandele i udenlandske kapitalselskaber, idet disse fordele var forbeholdt selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland.

9 I 1988, som er det år, hovedsagen angår, var Saint-Gobain SA gennem erhvervskapitalen i sin tyske filial, Saint-Gobain ZN, indehaver af følgende kapitalandele:

— 10,2% af aktierne i et selskab i USA ved navn Certain Teed Corporation

— 98,63% af kapitalen i et tysk aktieselskab, Grünzweig + Hartmann AG (herefter »Grünzweig«)

— 99% af kapitalen i et tysk anpartsselskab, Gevetex Textilglas GmbH (herefter »Gevetex«).

10 Mellem Saint-Gobain SA's datterselskaber i Tyskland, dvs. Grünzweig og Gevetex, og Saint-Gobain ZN var der, som omhandlet i KStG's § 18, indgået en aftale bl.a. om sambeskatning (»Organvertrag«, dvs. en aftale, hvorved en retlig selvstændig virksomhed med skattemæssig virkning integreres i en anden virksomhed, såvel finansielt og driftsmæssigt som organisatorisk). Efter de tyske retsregler herom (dvs. om »Organschaft«) afgiver koncernens moderselskab (det beherskende selskab eller »Organträger«) en erklæring om, at det er den eneste skattepligtige af koncernens samlede resultat. Overskud og tab i de beherskede selskaber (»Organgesellschaften«) konsolideres i det beherskende selskabs resultat, og i givet fald beskattes det som led i den skat, det beherskende selskab skal svare. Dette forudsætter dog for det første, at de beherskede tyske selskaber finansielt, driftsmæssigt og organisatorisk er integreret i en tysk virksomhed — eller, på visse betingelser, i et udenlandsk selskabs faste driftssted i Tyskland, hvilket er tilfældet i den foreliggende sag for den nationale ret — og for det andet, at der mellem de beherskede selskaber og det beherskende selskab er indgået en aftale om overførsel af overskud (»Gewinnabführungsvertrag«) for et tidsrum af mindst fem år (KStG's § 14).

11 I de overskudsbeløb fra Grünzweig og Gevetex, der blev overført til Saint-Gobain ZN i 1988 i henhold til sådanne aftaler om overførsel af overskud, var der indeholdt udbytte, som var udbetalt fra udenlandske datterselskaber.

12 I 1988 havde Grünzweig modtaget udbytte fra det schweiziske selskab Isover SA og fra det østrigske selskab Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, som Grünzweig i 1988 ejede henholdsvis 33,34% og 46,67% af aktierne i.

13 Samme år havde Gevetex modtaget udbytte fra et italiensk datterselskab, Vitrofil SpA, som det ejede 24,8% af aktierne i.

14 Det fremgår af hovedsagens akter, at de øvrige betingelser for sambeskatningen var opfyldt, således at de pågældende indtægter af kapitalandele efter de tyske skatteregler direkte blev henført til det faste driftssted i indlandet (Saint-Gobain

ZN) og dermed til den indkomst, det beherskende selskab (Saint-Gobain SA) havde haft som begrænset skattepligtigt (KStG's § 14 og 18).

15 Saint-Gobain ZN rejste for den forelæggende ret indsigelse mod Finanzamts nægtelse af at indrømme filialen tre former for skattemæssige fordele vedrørende udbytte. Til støtte herfor gjorde Saint-Gobain ZN gældende, at formålet med fordelene var at forhindre, at udbyttebeløb, som i Tyskland blev modtaget af selskaber med kapitalandele i udenlandske selskaber, og hvoraf der allerede var svaret skat i udlandet, blev beskattet endnu en gang i Tyskland.

16 For det første havde Finanzamt afslået at fritage det udbytte, Saint-Gobain ZN havde modtaget fra USA og Schweiz fra tysk selskabsskat, fordi det i de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Forbundsrepublikken Tyskland og hvert af de to tredjelande, som indeholdt hjemmelen til skattefritagelsen, var bestemt, at fritagelsen kun var gældende for henholdsvis tyske selskaber og selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland. Der var her tale om en lempelse for udbytte (et såkaldt »internationales Schachtelprivileg«) i forbindelse med selskabsskatten.

17 Det bemærkes i denne forbindelse, at artikel XV i den tidligere overenskomst mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter og visse andre skatter (overenskomst af 22.7.1954, som ændret ved protokol af 17. september 1965 (BGBl. 1954 II, s. 1118, og 1966 II, s. 745) havde følgende ordlyd, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»(1) Dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:

a) ...

b) 1. For så vidt angår en fysisk person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, og et tysk selskab fastsættes den skat, der opkræves af Forbundsrepublikken Tyskland, på følgende måde:

aa) Fra grundlaget for tysk beskatning undtages indkomst fra kilder i USA, som i henhold til denne overenskomst ikke er undtaget fra beskatning i USA ... For så vidt angår udbytteindkomst finder bestemmelserne i første punktum dog kun anvendelse på udbytte, som er skattepligtigt efter retsreglerne i USA, og som udbetales af et amerikansk selskab til et tysk kapitalselskab, der direkte er indehaver af mindst 25% af de stemmeberettigede kapitalandele i det amerikanske selskab.«

18 I henhold til artikel II, stk. 1, litra f), i samme overenskomst forstås ved et tysk selskab en juridisk person, som har sit hjemsted eller sin ledelse i Tyskland.

19 Dernæst bemærkes, at artikel 24 i konventionen af 11. august 1971 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Schweiziske Edsforbund til undgåelse af

dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, som ændret ved protokol af 30. november 1978 (BGBl. 1972 II, s. 1022, og 1980 II, s. 750) havde følgende ordlyd i den affattelse, der var gældende for skatter, der var opkrævet før 1990:

»(1) For så vidt angår en person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, undgås dobbeltbeskatning på følgende måde:

1) Fra grundlaget for tysk beskatning undtages følgende former for indkomst, som hidrører fra Schweiz, og som i henhold til de foregående artikler kan beskattes i Schweiz:

a) ...

b) Udbytte i artikel 10's forstand, som et i Schweiz hjemmehørende kapitalselskab udbetaler til et kapitalselskab, der er undergivet ubegrænset skattepligt i Forbundsrepublikken Tyskland, når en schweizisk skat, der er opkrævet af det udbyttebetalende selskabs overskud, efter tysk skattelovgivning også kan føre til nedslag i en tysk selskabsskat, der skal opkræves.«

20 For det andet indrømmede Finanzamt ganske vist Saint-Gobain SA det direkte nedslag, der er hjemmel for i KStG's § 26, stk. 1, og gav dermed nedslag i den tyske selskabsskat, Saint-Gobain SA skulle betale af udbytte, som selskabet havde modtaget gennem Saint-Gobain ZN, for den udenlandske skat, som selskabet allerede have betalt, og som var indeholdt ved kilden i de lande, hvor de udbyttebetalende selskaber havde hjemsted, men Finanzamt nægtede at give nedslag for den udenlandske selskabsskat, som var betalt af det udloddede overskud fra Saint-Gobain SA's datterselskaber og datter-datterselskaber i de lande, hvor de havde hjemsted (indirekte nedslag, også benævnt »indirekte

credit«, i henhold til KStG's § 26, stk. 2), fordi denne fordel efter loven var forbeholdt selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland.

21 KStG's § 26, stk. 2, indeholdt følgende regler om indirekte nedslag:

»(2) Hvis et ubegrænset skattepligtigt selskab (moderselskabet) ... i mindst tolv måneder forud for skatteårets udløb ... direkte og uafbrudt har været indehaver af mindst en tiendedel af den nominelle kapital i et kapitalselskab, hvis ledelse og hjemsted befinder sig uden for denne lovs geografiske gyldighedsområde (datterselskab) ... kan moderselskabet efter anmodning også indrømmes nedslag i den selskabsskat, det skal betale af udbytte, der er udbetalt af datterselskabet, for en skat, der af datterselskabet er betalt af dettes overskud. Nedslaget kan udgøre en del af den skat, svarende til den tyske selskabsskat, som datterselskabet har betalt for det regnskabsår, for hvilket udbyttet er udbetalt.«

22 For det tredje indregnede Finanzamt kapitalandelen i det amerikanske datterselskab i det faste driftssteds skattepligtige formue i indlandet, og dermed indrømmede Finanzamt heller ikke Saint-Gobain SA den lempelse i formueskatten, der er hjemmel for i BewG's § 102, stk. 2, idet denne fordel efter loven er forbeholdt indenlandske kapitalselskaber.

23 BewG's § 102, stk. 2, har følgende ordlyd:

»(2) Såfremt et indenlandsk kapitalselskab ... direkte er indehaver af en del af den nominelle kapital i et kapitalselskab, hvis hjemsted og ledelse befinder

sig uden for denne lovs geografiske gyldighedsområde (datterselskab), og kapitalandelen udgør mindst 10%, indgår den, såfremt der fremsættes anmodning herom, ikke i erhvervsformuen, hvis indehavelsen af kapitalandelen har bestået uafbrudt i mindst tolv måneder forud for det pågældende regnskabsårs udløb ...«

24 Saint-Gobain SA gjorde gældende, at det måtte være i strid med traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at nægte at indrømme et fransk kapitalselskabs faste driftssted i Tyskland de nævnte fordele (indirekte nedslag og lempelse for udbytte for så vidt angår indkomstskat samt lempelse i formueskatten).

25 Finanzgericht Köln fandt, at det i 1988 var i overensstemmelse med gældende tysk ret at nægte at indrømme et udenlandsk kapitalselskabs faste driftssted i Tyskland disse fordele. Finanzgericht fandt imidlertid også, at nægtelsen, særlig på baggrund af dommen af 28. januar 1986 i sagen Kommissionen mod Frankrig (sag 270/83, Sml. s. 273, præmis 18), kunne udgøre en forskelsbehandling i strid med traktatens artikel 52.

26 Det bemærkes, at de nationale retsregler med virkning fra skatteåret 1994 er blevet ændret ved Standortsicherungsgesetz af 13. september 1993 (lov til sikring og fremme af Forbundsrepublikken Tyskland som et attraktivt etableringssted for virksomheder, BGBl. I, s. 1569), hvorved KStG's § 8b, stk. 4, og § 26, stk. 7, blev indsat.

27 KStG's § 8b, stk. 4 (kapitalandele i udenlandske selskaber) har følgende ordlyd:

»(4) Andele af overskud, som udloddes af et udenlandsk selskab på grundlag af kapitalandele, der må henføres til et begrænset skattepligtigt selskabs faste

driftssted i indlandet, medregnes ikke ved opgørelsen af den indkomst, der skal henføres til det faste driftssted i indlandet, for så vidt som overskudsandelene i medfør af en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning ville være fritaget, hvis det begrænset skattepligtige selskab var ubegrænset skattepligtigt ... Hvis fritagelsen eller fordelen er betinget af, at kapitalandelen har været indehavet i et mindstetidsrum, skal kapitalandelen i dette tidsrum også være indgået i det indenlandske faste driftssteds erhvervsformue.«

28 KStG's § 26, stk. 7, hvorved det indirekte nedslag i henhold til KStG's § 26, stk. 2, er blevet udvidet til også at gælde for faste driftssteder i indlandet, har følgende ordlyd i den affattelse, der har været gældende fra og med skatteåret 1994:

»Stk. 2 og 3 finder tilsvarende anvendelse på overskudsandele, som et begrænset skattepligtigt selskabs faste driftssted i indlandet modtager fra et udenlandsk datterselskab, hvis betingelserne i § 8b, stk. 4, første og tredje punktum, i øvrigt er opfyldt.«

29 Det fremgår af hovedsagens akter, at denne ændring blev begrundet som følger:

»Et begrænset skattepligtigt selskabs driftssted i indlandet ligestilles hermed med et indenlandsk selskab. Med denne ligebehandling af udenlandske selskabers faste driftssted og ubegrænset skattepligtige selskaber tilgodeses også etableringsfriheden i henhold til EØF-traktatens artikel 52, og hermed udelukkes en diskrimination, som er retsstridig i henhold til disse bestemmelser« (*Bundesrats-Drucksache* 1/93, s. 40 og 41).

30 Denne nye retstilstand i national ret har imidlertid først været gældende fra og med skatteåret 1994 (KStG's § 54, stk. 1, som affattet ved loven af 13.9.1993), og den kan derfor ikke tages i betragtning i hovedsagen.

31 Det bemærkes endvidere, at BewG's § 102 om lempelse vedrørende formueskatten ikke er blevet ændret ved Standortsicherungsgesetz af 13. september 1993. Kommissionen har imidlertid oplyst — uden at oplysningerne er blevet bestridt under den mundtlige forhandling — at formueskatten fra og med den 1. januar 1997 ikke længere opkræves, fordi den ved afgørelse truffet af Bundesverfassungsgericht den 22. juni 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, s. 121) er blevet erklæret delvis forfatningsstridig. BewG's § 102 er blevet ophævet ved § 6, stk. 14 og 15, i Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (lov af 29.10.1997 om fortsættelse af skattereformen for virksomheder, BGBl. I, s. 2590).

32 På denne baggrund har Finanzgericht Köln besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i overensstemmelse med gældende fællesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, har fået indrømmet de lempelser for udbytte (det såkaldte 'Schachtelprivileg'), der er hjemmel for i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland?

2) Er det i overensstemmelse med gældende fællesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at der ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, er indrømmet et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, nedslag i den tyske selskabsskat for den skat, der i et tredjeland er opkrævet af overskuddet i et datterselskab med

hjemsted i det pågældende tredjeland tilhørende det i Tyskland beliggende faste driftssted?

3) Er det i overensstemmelse med gældende fællesskabsret, navnlig EF-traktatens artikel 52, jf. artikel 58, at der ikke indrømmes et i Tyskland beliggende fast driftssted, der tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, lempelser i formueskatten (det såkaldte 'Schachtelprivileg') på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland?«

33 Med de tre spørgsmål, som bør behandles under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at et fast driftssted i Tyskland, som tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat (herefter »det ikke-hjemmehørende selskab«) ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, kan opnå følgende skattemæssige fordele:

— fritagelse for selskabsskat af udbytte, som er modtaget fra selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for så vidt angår selskabsskat), som hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland

— nedslag i den tyske selskabsskat for selskabsskat, som i en anden stat end Forbundsrepublikken Tyskland er opkrævet af overskud i et datterselskab i den pågældende stat, som hjemlet i den nationale lovgivning, og

— fritagelse for formueskat af kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for så vidt angår formueskat), som ligeledes hjemlet i den nationale lovgivning.

34 Indledningsvis bemærkes, at traktatens artikel 52 efter fast retspraksis er en grundlæggende bestemmelse, som har været umiddelbart gældende i medlemsstaterne siden overgangsperiodens udløb (jf. bl.a. dom af 28.4.1977, sag 71/76, Thieffry, Sml. s. 765, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 13, og dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 22).

35 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til traktatens artikel 52, og som indebærer 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, omfatter i henhold til traktatens artikel 58 en ret for selskaber, som er stiftet 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 et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 20, og de dér citerede afgørelser). De samme bestemmelser indebærer for statsborgere i Fællesskabet, der har udøvet etableringsretten, og for selskaber, som ligestilles med disse, at de skal sikres national behandling i modtagelsesmedlemsstaten.

36 For selskabers vedkommende fremhæves i denne forbindelse, at deres hjemsted i ovennævnte forstand, som det er tilfældet med fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en stats retssystem (jf. ICI-dommen, præmis 20, og de dér citerede afgørelser).

37 Den praksis, hovedsagen drejer sig om, består i, at man nægter et ikke-hjemmehørende kapitalselskab, som i Tyskland har en filial, gennem hvilken

selskabet er indehaver af kapitalandele i selskaber med hjemsted i andre stater end Forbundsrepublikken Tyskland, og gennem hvilken selskabet modtager udbytte af sådanne kapitalandele, adgang til at opnå bestemte skattemæssige fordele vedrørende beskatningen af kapitalandelene eller udbyttet, som — enten i henhold til den nationale skattelovgivning eller i henhold til bilaterale overenskomster, der er indgået med tredjelande til undgåelse af dobbeltbeskatning — er forbeholdt selskaber, der er ubegrænset skattepligtige i Tyskland.

38 Det bemærkes i denne henseende, at de selskaber, der er ubegrænset skattepligtige i Tyskland, i henhold til tysk ret er selskaber, der anses for skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, dvs. selskaber, der har deres hjemsted eller ledelse i Tyskland (KStG's § 1). Afslaget på at indrømme de fordele, hovedsagen drejer sig om, rammer således hovedsagelig selskaber, der ikke er hjemmehørende i Tyskland, og det kriterium, der lægges til grund, er selskabets hjemsted med henblik på afgørelsen af, hvilken skatteretlig ordning der skal gælde i Tyskland for andele i kapitalselskaber i andre medlemsstater end Forbundsrepublikken Tyskland og for udbytte af sådanne kapitalandele.

39 Det er ubestridt, at de skattemæssige fordele, som fritagelsen for selskabsskat af udbytte og det indirekte nedslag udgør for dem, der kan opnå fordelene, indebærer en lempelse af skattebyrden, således at faste driftssteder, som tilhører selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat (herefter »ikke-hjemmehørende selskaber«), men som ikke kan opnå fordelene, befinder sig i en mindre fordelagtig situation end hjemmehørende selskaber, herunder ikke-hjemmehørende selskabers tyske datterselskaber.

40 Med hensyn til formueskatten har den tyske regering dog anført, at den situation, som et ikke-hjemmehørende selskabs faste driftssted befinder sig i, når skattelempelsen ikke indrømmes, ikke er mindre fordelagtig end den situation, som et hjemmehørende datterselskab af et ikke-hjemmehørende selskab befinder sig i, når det indrømmes denne skattemæssige fordel, idet skattebyrden for det ikke-

hjemmehørende selskab (moderselskabet eller hovedselskabet) er den samme, uanset om kapitalandelene indehaves gennem et fast driftssted eller gennem et datterselskab. På den ene side indgår kapitalandelen i et udenlandsk datter-datterselskab i forbindelse med formueskatten i det faste driftssteds formue, og den beskattes dermed hos hovedselskabet. På den anden side holdes kapitalandelen i et udenlandsk datter-datterselskab ganske vist uden for datterselskabets formue på grund af lempelsen i formueskatten, men det ikke-hjemmehørende moderselskabs formue vil omfatte værdien af dets kapitalandel i datterselskabet i Tyskland, opgjort under medregning af værdien af den kapitalandel, datterselskabet på sin side er indehaver af i datter-datterselskabet, jf. § 121, stk. 2, nr. 4, i BewG, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Herved beskattes det tyske datterselskabs kapitalandel i et udenlandsk datter-datterselskab således også hos moderselskabet, som ikke er hjemmehørende i Tyskland.

41 Under retsmødet har Saint-Gobain ZN imidlertid anført — uden at dette er blevet bestridt — at man i hovedsagen har undladt at bringe BewG's § 121, stk. 2, nr. 4, i anvendelse på grund af artikel 19 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 21. juli 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik (JORF af 8.11.1961, s. 10230, som ændret ved tillæg af 9.6.1969, JORF af 22.11.1970, s. 10725), som fører til, at et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Tyskland, ikke beskattes af en kapitalandel, som et tysk datterselskab er indehaver af i et udenlandsk datter-datterselskab. Det gøres hermed gældende, at de nationale retsregler om indrømmelse af lempelse i formueskatten medfører, at skattebyrden for henholdsvis et udenlandsk selskabs faste driftssted og datterselskab er forskellig.

42 I denne henseende må det påhvile den forelæggende ret at efterprøve, i den for retten verserende sag, om afslaget på at indrømme franske selskabers faste driftssteder lempelse i formueskatten stiller dem i en situation, som er mindre fordelagtig end den, franske selskabers tyske datterselskaber befinder sig i.

43 Under disse omstændigheder gør afslaget på at indrømme ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder i Tyskland de skattemæssige fordele, som hovedsagen

angår, det mindre attraktivt for disse selskaber at være indehavere af kapitalandele gennem tyske filialer, idet de pågældende skattelempelser i henhold til den tyske lovgivning og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kun kan opnås af tyske datterselskaber, der som juridiske personer er ubegrænset skattepligtige, hvilket derved begrænser den frihed til at vælge den mest hensigtsmæssige retsform for udøvelse af virksomhed i en anden medlemsstat, som de erhvervsdrivende udtrykkeligt tilkendes ved traktatens artikel 52, stk. 1, andet punktum.

44 Den forskellige behandling, ikke-hjemmehørende selskabers filialer udsættes for i forhold til hjemmehørende selskaber, og den restriktion, dette indebærer for friheden til at vælge formen for en sekundær etablering, må betragtes som én og samme tilsidesættelse af traktatens artikel 52 og 58.

45 Der skal herefter tages stilling til, om denne forskellige behandling kan være begrundet i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfriheden.

46 Den tyske regering har for det første gjort gældende, at den situation, som hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber befinder sig i med hensyn til direkte beskatning, i almindelighed ikke er sammenlignelig.

47 Efter regeringens opfattelse befinder faste driftssteder, som tilhører selskaber, der ikke er hjemmehørende i Tyskland, sig således i en situation, der objektivt er forskellig fra den, som selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, befinder sig i. På grund af de indtægter, de oppebærer gennem filialerne i Tyskland, og den

formue, de besidder i filialerne, er de ikke-hjemmehørende selskaber begrænset skattepligtige i Tyskland, mens de hjemmehørende selskaber er ubegrænset skattepligtige i Tyskland.

48 Det bemærkes hertil, at for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt modtagelse i Tyskland af udbytte af kapitalandele i udenlandske datterselskaber og datter-datterselskaber og indehavelse af sådanne kapitalandele kan beskattes eller ej, befinder selskaber, som ikke er hjemmehørende i Tyskland, og som dér har et fast driftssted, og selskaber, som er hjemmehørende i Tyskland, sig i situationer, som er objektivt sammenlignelige. Dels kan modtagelse af udbytte i Tyskland beskattes i Tyskland, uanset om modtageren er et hjemmehørende selskab eller et ikke-hjemmehørende selskab, når det sidstnævnte modtager udbytte gennem et fast driftssted i Tyskland, dels kan indehavelse i Tyskland af kapitalandele i udenlandske datterselskaber og datter-datterselskaber beskattes i Tyskland, uanset om kapitalandelene indehaves af et hjemmehørende selskab eller et ikke-hjemmehørende selskab, når det sidstnævnte er indehaver af kapitalandelene i et fast driftssted i Tyskland.

49 At den situation, hjemmehørende selskaber befinder sig, og den situation, ikke-hjemmehørende selskaber befinder sig i, er sammenlignelig, gælder så meget mere, som den forskellige behandling reelt kun angår indrømmelse af de omhandlede skattemæssige fordele, som sætter hjemmehørende selskaber i stand til enten at fratrække den udenlandske skat, der er betalt af udbytte af kapitalandelele i udenlandske selskaber, i selskabsskatten eller til at holde udbyttet eller kapitalandelene ude fra deres globalindkomst eller -formue, som er skattepligtig i Tyskland. Afslaget på at indrømme ikke-hjemmehørende selskaber, der har et fast driftssted i Tyskland, disse fordele medfører, at deres skattepligt, som teoretisk er begrænset til »indenlandsk« indkomst og formue, reelt omfatter udbytte fra kilder i udlandet og andele i udenlandske kapitalselskaber. Med hensyn til disse forhold må det stå fast, at forskellen mellem begrænset og

ubegrænset skattepligt ikke er relevant, idet globalindkomsten og -formuen som følge af indrømmelsen af de omhandlede skattemæssige fordele, som ikke kan opnås af begrænset skattepligtige, hverken omfatter udbytte fra udenlandske selskaber eller kapitalandele i udenlandske selskaber.

50 Den tyske regering har endvidere anført, at afslaget på at indrømme ikke-hjemmehørende selskaber, der har et fast driftssted i Tyskland, visse skattemæssige fordele, som indrømmes hjemmehørende selskaber, er begrundet i, at det er nødvendigt at undgå det provenutab, som vil opstå, fordi det ikke er muligt for det tyske skattevæsen at opveje den formindskelse af skatten, der vil være en følge af at indrømme de pågældende skattelempelser, ved hjælp af en beskatning af det udbytte, som udloddes af det ikke-hjemmehørende selskab, som har det faste driftssted i Tyskland. Den tyske regering har i denne forbindelse anført, at selv om det provenutab, som opstår i en medlemsstat som følge af, at de pågældende skattemæssige fordele indrømmes, til dels opvejes af, at udbytte, som moderselskabet udlodder, beskattes (i form af »Kapitalertragssteuer«, som svares af indtægter af værdipapirer og indeholdes ved kilden, samt »Aktionärsteuer« (aktionærskat)), opnår den stat, der indrømmer et udenlandsk selskabs faste driftssted disse skattemæssige fordele, ikke kompensation herfor, idet den ikke har del i beskatningen af det udenlandske kapitalselskabs overskud.

51 Hertil bemærkes, at det provenutab, som hævdes at opstå på grund af, at det til dels ikke er muligt at opveje det tab af skatteindtægter, som følger af en indrømmelse af de forskellige skattemæssige fordele, der er tale om, til udenlandske selskaber, der har et fast driftssted i Tyskland, ikke hører til de hensyn, der er anført i EF-traktatens artikel 56 (efter ændring nu artikel 46 EF), og ikke kan anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan påberåbes som begrundelse for en ulige behandling, der principielt strider mod traktatens artikel 52 (jf. i denne retning ICI-dommen, præmis 28).

52 Efter den tyske regerings opfattelse er afslaget også begrundet i den fordel, som faste driftssteder har i forhold til hjemmehørende datterselskaber med hensyn til overførsel af overskud til det ikke-hjemmehørende hovedselskab eller moderselskab.

53 Regeringen har gjort gældende, at faste driftssteder, som ikke er særskilte juridiske personer, ikke på samme måde som uafhængige datterselskaber kan udlodde deres overskud til hovedselskabet i form af udbytte. Deres overskud henføres umiddelbart til den ikke-hjemmehørende hovedvirksomhed, som på grundlag af disse overskud kun er begrænset skattepligtig i Tyskland. Som også den portugisiske regering har anført, giver hjemtagelsen af det faste driftssteds overskud til hovedsædet, i modsætning til et datterselskabs udlodning af udbytte til moderselskabet, ikke anledning til, at der i Tyskland indeholdes beløb ved kilden. Overskud, som af det faste driftssted overføres til hovedselskabet, tages således ikke i betragtning i forbindelse med overførelsen til hovedselskabet. Overskud tages heller ikke i betragtning i tilfælde, hvor det ikke-hjemmehørende hovedselskab eventuelt foretager udlodninger på et senere tidspunkt, mens der for hjemmehørende selskaber endnu en gang skal svares skat på et senere tidspunkt i tilfælde af betaling af udbytte til aktionærerne.

54 Det bemærkes i denne henseende, at den forskellige skattemæssige behandling af hjemmehørende selskaber og filialer imidlertid ikke kan begrundes med andre fordele, som filialer måtte have i forhold til hjemmehørende selskaber, og som efter den tyske regerings opfattelse skulle opveje ulemperne som følge af, at de omhandlede skattemæssige fordele ikke indrømmes. Selv hvis det antages, at sådanne fordele findes, kan de ikke begrunde en tilsidesættelse af forpligtelsen i henhold til traktatens artikel 52 til at indrømme national behandling med hensyn til de pågældende skattemæssige fordele (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21).

55 Som begrundelse for afslaget har den tyske regering endelig anført, at indgåelse af bilaterale overenskomster med et tredjeland ikke hører under Fællesskabets kompetence. Regeringen har anført, at beskatning af indkomst og overskud hører under medlemsstaternes kompetence, og at medlemsstaterne dermed frit kan indgå bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster med tredjelande. Når der ikke er foretaget en harmonisering på fællesskabsplan på dette område, hører spørgsmålet om, hvorvidt der bør indrømmes faste driftssteder fritagelse for skat af udbytte i forbindelse med en beskatningsoverenskomst med et tredjeland, ikke ind under fællesskabsretten. Det vil ikke være foreneligt med den kompetencefordeling, der følger af fællesskabsretten, at udvide skattemæssige fordele, der er hjemmel for i overenskomster med tredjelande, til også at gælde i andre situationer.

56 Den svenske regering har tilføjet, at dobbeltbeskatningsoverenskomster er baseret på et princip om gensidighed, og at den indbyrdes ligevægt i overenskomsterne vil blive brudt, hvis selskaber i medlemsstater, som ikke er parter i overenskomsterne, også skal kunne påberåbe sig bestemmelserne i overenskomsterne.

57 I denne forbindelse bemærkes indledningsvis, at medlemsstaterne, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, særlig i henhold til EF-traktatens artikel 220, andet led (nu artikel 293, andet led, EF), har bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster, der indgås med det formål at undgå dobbeltbeskatning, at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30).

58 Med hensyn til udøvelsen af beskatningskompetencen, som fordelt på denne måde, kan medlemsstaterne dog ikke undlade at overholde fællesskabsreglerne. Det fremgår således af Domstolens faste praksis, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog under udøvelsen af deres kompetence overholde fællesskabsretten (jf. ICI-dommen, præmis 19, og de dér citerede afgørelser).

59 I det foreliggende tilfælde, hvor der er tale om en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem en medlemsstat og et tredjeland, skal den medlemsstat, der er part i overenskomsten, i henhold til princippet om national behandling indrømme ikkehjemmehørende selskabers faste driftssteder de fordele, der er hjemlet ved konventionen, på samme betingelser, som dem, der gælder for hjemmehørende selskaber.

60 Som generaladvokaten har anført i punkt 81 i sit forslag til afgørelse, opstår der ingen konflikt mellem de forpligtelser, fællesskabsretten pålægger Forbundsrepublikken Tyskland, og de forpligtelser, Forbundsrepublikken har påtaget sig over for Amerikas Forenede Stater eller Det Schweiziske Edsforbund. Det vil ikke

påvirke ligevægten og gensidigheden i de overenskomster, Forbundsrepublikken Tyskland har indgået med disse to lande, at Forbundsrepublikken Tyskland ensidigt beslutter at udvide det personelle anvendelsesområde i Tyskland for den skattemæssige fordel, der er hjemlet ved overenskomsterne, i dette tilfælde nedslaget i selskabsskatten, idet en sådan udvidelse på ingen måde har indvirkning på de rettigheder, som tilkommer de tredjelande, der er parter i overenskomsterne, og ikke pålægger dem nogen ny forpligtelse.

61 Hertil kommer, at den tyske lovgivningsmyndighed ikke har fundet, at bestemmelserne i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået med tredjelande, har været til hinder for, at Forbundsrepublikken Tyskland ensidigt gav afkald på at opkræve en skat af udbytte af kapitalandele i udenlandske selskaber, idet man ved udstedelsen af Standortsicherungsgesetz af 13. september 1993 ensidigt udvidede de skattemæssige fordele med hensyn til selskabsskatten til også at gælde for ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder og dermed bragte den forskellige skattemæssige behandling af sådanne faste driftssteder i forhold til selskaber med hjemsted eller ledelse i Tyskland til ophør.

62 Den svenske regering har i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at en udvidelse af anvendelsesområdet for bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster i visse, helt specielle situationer vil kunne føre til, at der overhovedet ikke sker en beskatning.

63 Som generaladvokaten har anført i punkt 88 i sit forslag til afgørelse, er et sådant argument ikke relevant i hovedsagen, idet det ikke er gjort gældende, at der skulle være fare for, at overskud ikke beskattes i noget land.

64 Svaret til den forelæggende ret må herefter være, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at et fast driftssted i Tyskland, som tilhører et kapitalselskab med

hjemsted i en anden medlemsstat, ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, kan opnå følgende skattemæssige fordele:

— fritagelse for selskabsskat af udbytte, som er modtaget fra selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for så vidt angår selskabsskat), som hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland

— nedslag i den tyske selskabsskat for selskabsskat, som i en anden stat end Forbundsrepublikken Tyskland er opkrævet af overskud i et datterselskab i den pågældende stat, som hjemlet i den nationale lovgivning, og

— fritagelse for formueskat af kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for så vidt angår formueskat), som ligeledes hjemlet i den nationale lovgivning.

Sagens omkostninger

65 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den portugisiske og den svenske regering samt af Kommissionen, 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 de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Köln ved kendelse af 30. juni 1997, for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) er til hinder for, at et fast driftssted i Tyskland, som tilhører et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke på samme betingelser som dem, der gælder for kapitalselskaber med hjemsted i Tyskland, kan opnå følgende skattemæssige fordele:

— **fritagelse for selskabsskat af udbytte, som er modtaget fra selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for så vidt angår selskabsskat), som hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et tredjeland**

— **nedslag i den tyske selskabsskat for selskabsskat, som i en anden stat end Forbundsrepublikken Tyskland er opkrævet af overskud i et datterselskab i den pågældende stat, som hjemlet i den nationale lovgivning, og**

— **fritagelse for formueskat af kapitalandele i selskaber med hjemsted i tredjelande (»internationales Schachtelprivileg« for så vidt angår formueskat), som ligeledes hjemlet i den nationale lovgivning.**

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Moitinho de Almeida Gulmann Murray

Edward Ragnemalm Sevòn

Wathelet Schintgen

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 21. september 1999.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident