ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ

της 21ης Σεπτεμβρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-307/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Köln (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

και

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ) και 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, άρθρου 48 ΕΚ),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, P. J. G. Kapteyn και G. Hirsch, προέδρους τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (εισηγητή) και R. Schintgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo

γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, εκπροσωπουμένη από τον A. J. Rädler, φορολογικό σύμβουλο στο Μόναχο, και τον M. Lausterer, δικηγόρο Μονάχου,

— η Finanzamt Aachen-Innenstadt, εκπροσωπουμένη από τον A. Jansen, Leitender Regierungsdirektor της Finanzamt Aachen-Innenstadt,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον E. Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και τον C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor στο ίδιο υπουργείο,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τους L. Fernandes, διευθυντή της νομικής υπηρεσίας της γενικής διευθύνσεως Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων του Υπουργείου Εξωτερικών, και A. Cortesão Seiça Neves, νομικό στην ίδια διεύθυνση,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπουμένη από τον E. Brattgård, departmentsråd στη νομική υπηρεσία (UE) του Υπουργείου Εξωτερικών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπουμένη από την H. Michard, μέλος της Νομικής υπηρεσίας, και τον A. Buschmann, Γερμανό δημόσιο υπάλληλο αποσπασμένο στη Νομική Υπηρεσία της Επιτροπής,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, εκπροσωπουμένης από τους A. J. Rädler και M. Lausterer, δικηγόρο, της Finanzamt Aachen-Innenstadt, εκπροσωπουμένης από τον P. Martin, Leitender Regierungsdirektor της Finanzamt Aachen-Innenstadt, της Γερμανικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τους E. Mennens, νομικό σύμβουλο, την H. Michard και τον A. Buschmann, κατά τη συνεδρίαση της 19ης Ιανουαρίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 2ας Μαρτίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 30ής Ιουνίου 1997, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Σεπτεμβρίου 1997, το Finanzgericht Köln υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την

ερμηνεία των άρθρων 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 43 ΕΚ) και 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 48 ΕΚ).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (στο εξής: Saint-Gobain ZN), και της Finanzamt Aachen-Innenstadt (στο εξής: Finanzamt).

3 Η Saint-Gobain ZN αποτελεί το γερμανικό υποκατάστημα της Compagnie de Saint-Gobain SA (στο εξής: Saint-Gobain SA), εταιρίας γαλλικού δικαίου, της οποίας η έδρα και η διεύθυνση των εμπορικών εργασιών βρίσκονται στη Γαλλία.

4 Για τον λόγο αυτό, η Saint-Gobain ZN, η οποία είναι εγγεγραμμένη στο εμπορικό μητρώο στη Γερμανία, θεωρείται, κατά το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, ως μόνιμη εγκατάσταση της Saint-Gobain SA.

5 Η Saint-Gobain SA φορολογείται περιορισμένως στη Γερμανία, διότι ούτε η έδρα της ούτε η διεύθυνση των εμπορικών εργασιών της βρίσκονται εντός του κράτους αυτού. Η περιορισμένη αυτή φορολογική υποχρέωση της Saint-Gobain SA αφορά τόσον τα πραγματοποιούμενα στη Γερμανία εισοδήματα μέσω της μόνιμης εγκαταστάσεώς της, δυνάμει του άρθρου 2, σημείο 1, του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, στο εξής: KStG), όσον και την περιουσία της εγκαταστάσεώς της, δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφοι 1, σημείο 2, και 2, του Vermögensteuergesetz (νόμος περί φορολογίας της περιουσίας, στο εξής: VStG).

6 Πρέπει να διευκρινιστεί ότι, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, παράγραφος 1, του KStG και 49, παράγραφος 1, σημείο 2, στοιχείο a, του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στο εξής: EStG), τα εισοδήματα που προέρχονται από βιομηχανική και εμπορική εγκατάσταση

ευρισκομένη επί του εθνικού εδάφους αποτελούν μέρος των εγχωρίων εισοδημάτων, υπό την έννοια ότι φορολογούνται περιορισμένως.

7 Επιπλέον, κατά το άρθρο 121, παράγραφος 2, σημείο 3, του Bewertungsgesetz (νόμου για τις αποτιμήσεις, στο εξής: BewG), το εγχώριο κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως αποτελεί μέρος της εγχώριας περιουσίας φορολογουμένου που υπόκειται σε περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, η οποία δηλαδή περιλαμβάνει, ιδίως, το κεφάλαιο του καταστήματος που αυτός εκμεταλλεύεται επί του εθνικού εδάφους.

8 Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η Finanzamt (δημόσια οικονομική υπηρεσία) αρνήθηκε να παράσχει στη Saint-Gobain SA το ευεργέτημα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων σχετικά με τη φορολόγηση μερισμάτων προερχομένων από συμμετοχές σε αλλοδαπές κεφαλαιουχικές εταιρίες, πλεονεκτημάτων που επιφυλάσσονται μόνο στις εταιρίες που φορολογούνται στη Γερμανία απεριορίστως.

9 Κατά τη διάρκεια του έτους 1988, κρισίμου έτους για την υπόθεση της κύριας δίκης, η Saint-Gobain SA είχε, μέσω του κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως του γερμανικού υποκαταστήματός της Saint-Gobain ZN, τις ακόλουθες συμμετοχές:

— 10,2 % των μετοχών της εταιρίας Certain Teed Corporation, εγκατεστημένης στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής·

— 98,63 % του κεφαλαίου της εταιρίας Grünzweig + Hartmann AG (στο εξής: Grünzweig), εγκατεστημένης στη Γερμανία·

— 99 % του κεφαλαίου της εταιρίας Gevetex Textilglas GmbH (στο εξής: Gevetex), εγκατεστημένης στη Γερμανία.

10 Οι θυγατρικές εταιρίες της Saint-Gobain SA που είναι εγκατεστημένες στη Γερμανία, δηλαδή η Grünzweig και η Gevetex, συνδέονται με τη Saint-Gobain ZN με σύμβαση οικονομικής εντάξεως που συνεπάγεται την απώλεια της φορολογικής αυτοτέλειας (Organvertrag, σύμβαση συνδυάζουσα σύμβαση εξουσιάσεως και σύμβαση μεταφοράς κερδών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18 του KStG. Στο πλαίσιο του γερμανικού συστήματος της οικονομικής εντάξεως (Organschaft), η μητρική εταιρία (εξουσιάζουσα εταιρία ή Organträger) ενός ομίλου εταιριών δηλώνει ότι είναι ο μόνος οφειλέτης του φόρου επί του συνολικού αθροίσματος του ομίλου. Τα κέρδη και οι ζημίες των εξουσιαζομένων εταιριών (Organgesellschaften) ενσωματώνονται στα αθροίσματα της εξουσιάζουσας εταιρίας και, ενδεχομένως, υπόκεινται στον φόρο τον οποίο οφείλει η τελευταία, υπό την προϋπόθεση ότι οι γερμανικές εξουσιαζόμενες εταιρίες ενσωματώνονται από απόψεως χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανικής σε μία γερμανική εταιρία — ή, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στη μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία αλλοδαπής εταιρίας, πράγμα το οποίο συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης — και ότι, αφετέρου, υφίσταται μεταξύ των εξουσιαζομένων εταιριών και της εξουσιάζουσας εταιρίας σύμβαση περί μεταφοράς κερδών μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών (Gewinnabführungsvertrag) ελάχιστης διάρκειας πέντε ετών (άρθρο 14 του KStG).

11 Τα κέρδη της Grünzweig και της Gevetex, τα οποία μεταφέρθηκαν στη Saint-Gobain ZN κατά τη διάρκεια του έτους 1988 δυνάμει τέτοιων συμβάσεων μεταφοράς κερδών, περιείχαν μερίσματα από συμμετοχή σε εταιρία διανεμηθέντα από αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες.

12 Το 1988, η Grünzweig έλαβε μερίσματα από τις εταιρίες Isover SA, με έδρα την Ελβετία, και Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, με έδρα την Αυστρία, των οποίων αυτή είχε, το 1988, αντιστοίχως, το 33,34 % και το 46,67 % των μεριδίων.

13 Το ίδιο έτος, η Gevetex έλαβε μερίσματα από μια ιταλική θυγατρική εταιρία, την εταιρία Vitrofil SpA, της οποίας κατείχε το 24,8 % των μεριδίων.

14 Από τη δικογραφία της κύριας δίκης προκύπτει ότι οι λοιπές προϋποθέσεις σχετικά με την οικονομική ένταξη συνέτρεχαν, οπότε τα εν λόγω εισοδήματα από τη συμμετοχή δόθηκαν, σύμφωνα με το γερμανικό φορολογικό δίκαιο, απευθείας στην

ευρισκομένη επί του εθνικού εδάφους μόνιμη εγκατάσταση (Saint-Gobain ZN) και, επομένως, στα εισοδήματα της εξουσιάζουσας εταιρίας (Saint-Gobain SA) η οποία φορολογείται περιορισμένως (άρθρα 14 και 18 του KStG).

15 Η Saint-Gobain ZN αμφισβητεί, ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, την άρνηση της Finanzamt να της παράσχει το ευεργέτημα τριών φορολογικών πλεονεκτημάτων που αφορούν τα μερίσματα, τα οποία αποσκοπούν στο να μη φορολογηθούν και στη Γερμανία τα μερίσματα που εισπράχθηκαν στη Γερμανία από εταιρίες που έχουν συμμετοχές σε αλλοδαπές εταιρίες και έχουν ήδη φορολογηθεί στο εξωτερικό.

16 Πρώτον, η Finanzamt αρνήθηκε να απαλλάξει από τον γερμανικό φόρο εταιριών τα προερχόμενα από τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και από την Ελβετία μερίσματα που έλαβε η Saint-Gobain ZN για τον λόγο ότι οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις, που συνήφθησαν μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και εκάστης από τις τρίτες αυτές χώρες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν μία τέτοια απαλλαγή, επιφυλάσσουν την εν λόγω απαλλαγή, αντιστοίχως, στις γερμανικές εταιρίες και στις εταιρίες που φορολογούνται στη Γερμανία απεριορίστως. Πρόκειται για το προνόμιο της διεθνούς συμμετοχής σε εταιρία (internationales Schachtelprivileg) ως προς τον φόρο εταιριών.

17 Πρέπει συναφώς να παρατηρηθεί, καταρχάς, ότι, κατά το άρθρο XV της παλαιάς συμβάσεως που συνήφθη μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής για την αποφυγή διπλής φορολογίας στον τομέα του φόρου εισοδήματος και ορισμένων άλλων φόρων (σύμβαση της 22ας Ιουλίου 1954, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 17ης Σεπτεμβρίου 1965, *BGBl.* 1954 II, σ. 1118· 1966 II, σ. 745), που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης:

«(1) Η διπλή φορολογία αποφεύγεται με τον ακόλουθο τρόπο:

a) (...)

b) 1. Όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και τις γερμανικές εταιρίες, ο εισπραττόμενος από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φόρος καθορίζεται ως εξής:

aa) Δεν περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου τα εισοδήματα που προέρχονται από πηγές ευρισκόμενες στις Ηνωμένες Πολιτείες και τα οποία, δυνάμει της παρούσας συμβάσεως, δεν απαλλάσσονται από τον φόρο στις Ηνωμένες Πολιτείες (...). Όσον αφορά τα εισοδήματα που προέρχονται από μερίσματα, οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου εφαρμόζονται, εντούτοις, μόνο στα μερίσματα που φορολογούνται δυνάμει του δικαίου των Ηνωμένων Πολιτειών και καταβάλλονται από αμερικανική εταιρία σε γερμανική κεφαλαιουχική εταιρία στην οποία ανήκει τουλάχιστον το 25 % των παρεχουσών δικαίωμα ψήφου μετοχών της αμερικανικής εταιρίας».

18 Δυνάμει του άρθρου ΙΙ, παράγραφος 1, στοιχείο f, της ιδίας συμβάσεως, ως γερμανική εταιρία νοείται το νομικό πρόσωπο το οποίο έχει τη διεύθυνση των εργασιών του ή την έδρα του στη Γερμανία.

19 Επίσης, το άρθρο 24 της συμβάσεως που συνήφθη στις 11 Αυγούστου 1971 μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Ελβετικής Συνομοσπον-

δίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα των φόρων εισοδήματος και περιουσίας, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 30ής Νοεμβρίου 1978 (*BGBl.* 1972 II, σ. 1022· 1980 II, σ. 750), όπως ίσχυε για τους πριν από το 1990 εισπραχθέντες φόρους, ορίζει:

«(1) Όσον αφορά τα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής

1) Τα ακόλουθα εισοδήματα, προερχόμενα από την Ελβετία, τα οποία, σύμφωνα με τα προηγούμενα άρθρα, φορολογούνται στην Ελβετία, δεν περιλαμβάνονται στη βάση υπολογισμού του γερμανικού φόρου:

a) (...)

b) Τα κατά την έννοια του άρθρου 10 μερίσματα, τα οποία μία κεφαλαιουχική εταιρία με έδρα την Ελβετία διανέμει σε κεφαλαιουχική εταιρία η οποία φορολογείται απεριορίστως στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, οσάκις, σύμφωνα με τη γερμανική φορολογική νομοθεσία, ελβετικός φόρος εισπραττόμενος επί του κέρδους της διανέμουσας εταιρίας μπορεί επίσης να υπολογιστεί επί γερμανικού φόρου εταιριών εισπρακτέου από αυτήν.»

20 Δεύτερον, το Finanzamt παρέσχε μεν στη Saint-Gobain SA το ευεργέτημα του άμεσου υπολογισμού που προβλέπει το άρθρο 26, παράγραφος 1, του KStG και, επομένως, υπολόγισε, επί του γερμανικού φόρου εταιριών που οφείλει η Saint-Gobain SA λόγω των εισπραττομένων μέσω της Saint-Gobain ZN μερισμάτων, τον αλλοδαπό φόρο που ήδη κατέβαλε και ο οποίος παρακρατήθηκε στην πηγή στις διάφορες χώρες εντός των οποίων οι διανέμουσες εταιρίες είναι εγκατεστημένες, πλην όμως αρνήθηκε να υπολογίσει τον αλλοδαπό φόρο εταιριών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα κέρδη που διένειμαν οι αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες της Saint-Gobain SA

jahõz jai oi htcasqijéz sxm htcasqijõm sgz esaiqiõm rsiz võqez emsóz sxm opoíxm eímai ecjasersglémez (élleroz tpokocirlóz, jakoúlemoz epírgz «éllerg pírsxrg uóqot», pot pqobképei so áqhqo 26, paqácqauoz 2, sot KStG), διότι ο νόμος επιφυλάσσει το προνόμιο αυτό μόνο στις εταιρίες που φορολογούνται στη Γερμανία απεριορίστως.

21 Το άρθρο 26, παράγραφος 2, του KStG ορίζει τους κανόνες σχετικά με τον έμμεσο υπολογισμό:

«(2) Αν, τουλάχιστον από δωδεκαμήνου πριν από την ημερομηνία του κλεισίματος των λογαριασμών (...) μία εταιρία (...) (μητρική εταιρία) φορολογουμένη απεριορίστως (...) είχε αμέσως και αδιαλείπτως συμμετοχή τουλάχιστον ενός δεκάτου στο ονομαστικό κεφάλαιο κεφαλαιουχικής εταιρίας, η οποία έχει τον τόπο διευθύνσεως των εργασιών της και την έδρα της εκτός του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του παρόντος νόμου (θυγατρική εταιρία) (...), μπορεί να επιτραπεί στη μητρική εταιρία, κατόπιν αιτήσεως, να υπολογίσει επίσης επί του φόρου εταιριών τον οποίο επίσης οφείλει λόγω των μερισμάτων που της κατανέμει η θυγατρική εταιρία φόρο επί των κερδών σε βάρος της τελευταίας. Ο υπολογισμός αφορά τμήμα του φόρου ανάλογο με τον γερμανικό φόρο εταιριών που η θυγατρική εταιρία πλήρωσε για το οικονομικό έτος για το οποίο προέβη στην κατανομή.»

22 Τρίτον, η Finanzamt περιέλαβε τη συμμετοχή στο κεφάλαιο της αμερικανικής θυγατρικής εταιρίας στην εγχώρια περιουσία της μόνιμης εγκαταστάσεως, φορολογουμένη βάσει του φόρου περιουσίας, και επομένως δεν χορήγησε στη Saint-Gobain SA ούτε το προνόμιο της διεθνούς συμμετοχής κεφαλαιουχικής εταιρίας σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία στον τομέα του φόρου περιουσίας που προβλέπει το άρθρο 102, παράγραφος 2, του BewG, εφόσον ο νόμος αυτός επιφυλάσσει το πλεονέκτημα αυτό μόνο στις εγχώριες κεφαλαιουχικές εταιρίες.

23 Κατά το άρθρο 102, παράγραφος 2, του BewG:

«(2) Αν εγχώρια κεφαλαιουχική εταιρία (...) έχει άμεση συμμετοχή στο ονομαστικό κεφάλαιο κεφαλαιουχικής εταιρίας που έχει την έδρα της και τη διεύθυνση των

εμπορικών εργασιών της εκτός του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του νόμου αυτού (θυγατρική εταιρία), η συμμετοχή δε αυτή ανέρχεται τουλάχιστον στο 10 %, κατόπιν αιτήσεως, η συμμετοχή δεν περιλαμβάνεται στην περιουσία εκμεταλλεύσεως, υπό τον όρο ότι αυτή υφίσταται αδιαλείπτως τουλάχιστον από δωδεκαμήνου πριν από τον χρόνο του σχετικού κλεισίματος των λογαριασμών (...).»

24 Η Saint-Gobain SA θεωρεί ότι δεν συμβιβάζεται με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ο αποκλεισμός από τα προαναφερθέντα προνόμια (από τον έμμεσο υπολογισμό και από το προνόμιο διεθνούς συμμετοχής κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία στον τομέα του φόρου εισοδήματος και του φόρου περιουσίας) της μόνιμης γερμανικής εγκαταστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας με έδρα τη Γαλλία.

25 Το Finanzgericht Köln διαπίστωσε ότι, το 1988, ήταν σύμφωνη προς το ισχύον γερμανικό δίκαιο η μη παροχή των προνομίων αυτών σε μόνιμη γερμανική εγκατάσταση αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας. Πάντως έκρινε ότι, εν όψει, ιδίως, της αποφάσεως της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18), μια τέτοια άρνηση μπορούσε να συνιστά δυσμενή διάκριση ασύμβατη προς το άρθρο 52 της Συνθήκης.

26 Πρέπει να διευκρινιστεί ότι το εθνικό νομικό πλαίσιο τροποποιήθηκε, με ισχύ από το οικονομικό έτος 1994, με τον Standortsicherungsgesetz της 13ης Σεπτεμβρίου 1993 (νόμο περί διατηρήσεως και ενισχύσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ως πόλου έλξεως για την εγκατάσταση επιχειρήσεων, *BGBl.* I, σ. 1569), ο οποίος προσέθεσε τα άρθρα 8b, παράγραφος 4, και 26, παράγραφος 7, του KStG.

27 Το άρθρο 8b του KStG (συμμετοχή σε αλλοδαπές εταιρίες) προβλέπει, στην παράγραφό του 4:

«(4) Τα μερίδια από κέρδη που διανέμονται από αλλοδαπή εταιρία επί των συμμετοχών που πρέπει να απονέμονται σε εγχώρια βιομηχανική ή εμπορική μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας που φορολογείται περιορισμένως δεν λαμβάνονται

υπόψη κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος που πρέπει να απονεμηθεί στην εγχώρια βιομηχανική ή εμπορική μόνιμη εγκατάσταση, στο μέτρο που, δυνάμει συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας (...) αυτά θα απαλλάσσονταν αν η περιορισμένως φορολογουμένη εταιρία εφορολογείτο απεριορίστως (...). Αν η απαλλαγή ή το πλεονέκτημα εξαρτάται από την ύπαρξη της συμμετοχής για ελαχίστη χρονική διάρκεια, η συμμετοχή, κατά τη διάρκεια αυτή, πρέπει επίσης να έχει αποτελέσει μέρος του κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως της εγχώριας βιομηχανικής ή εμπορικής μόνιμης εγκαταστάσεως.»

28 Το άρθρο 26, παράγραφος 7, του KStG, όπως ίσχυε από το οικονομικό έτος 1994, το οποίο επεκτείνει τον έμμεσο υπολογισμό, που προβλέπει το άρθρο 26, παράγραφος 2, του KStG, στις εγχώριες μόνιμες εγκαταστάσεις, ορίζει:

«Οι παράγραφοι 2 και 3 έχουν εφαρμογή κατ' αναλογία στα μερίδια από κέρδη που λαμβάνει, εκ μέρους αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας, εγχώρια βιομηχανική ή εμπορική μόνιμη εγκατάσταση εταιρίας φορολογουμένης περιορισμένως, αν επιπλέον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 8b, παράγραφος 4, πρώτο και τρίτο εδάφιο».

29 Από τη δικογραφία της κύριας δίκης προκύπτει ότι ο νομοθέτης αιτιολόγησε την τροποποίηση αυτή ως εξής:

«Με τον τρόπο αυτό, η εγχώρια εγκατάσταση εταιρίας που φορολογείται περιορισμένως εξομοιώνεται με εγχώρια εταιρία. Η ίση μεταχείριση της μόνιμης εγκαταστάσεως αλλοδαπής εταιρίας και απεριορίστως φορολογουμένης εταιρίας λαμβάνει υπόψη την ελευθερία εγκαταστάσεως του άρθρου 52 της Συνθήκης ΕΟΚ και αποκλείει έμμεση δυσμενή διάκριση απαγορευομένη από τις διατάξεις αυτές» (*Bundesrats Drucksache* 1/93, σ. 40 και 41).

30 Πάντως, η νέα κατάσταση του εθνικού δικαίου άρχισε να ισχύει από το οικονομικό έτος 1994 (άρθρο 54, παράγραφος 1, του KStG, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 13ης Σεπτεμβρίου 1993) και, επομένως, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

31 Πρέπει ακόμη να τονιστεί ότι ο Standortsicherungsgesetz της 13ης Σεπτεμβρίου 1993 δεν τροποποίησε το άρθρο 102 του BewG σχετικά με το προνόμιο της συμμετοχής στον τομέα του φόρου περιουσίας. Πάντως, κατά την Επιτροπή, με την οποία κανείς δεν διαφώνησε ως προς το σημείο αυτό κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο φόρος περιουσίας δεν εισπράττεται πλέον από την 1η Ιανουαρίου 1997 λόγω του μερικώς αντισυνταγματικού χαρακτήρα του, πράγμα που διαπιστώθηκε από το Bundesverfassungsgericht με την απόφασή του της 22ας Ιουνίου 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121). Το άρθρο 102 του BewG καταργήθηκε με το άρθρο 6, παράγραφοι 14 και 15, του Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (νόμου για την εξακολούθηση της μεταρρυθμίσεως της φορολογίας των επιχειρήσεων) της 29ης Οκτωβρίου 1997 (*BGBl.* I, σ. 2590).

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Köln αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

« 1) Συμβιβάζεται με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, το γεγονός ότι δεν χορηγήθηκε σε ευρισκόμενες στη Γερμανία εγκαταστάσεις κεφαλαιουχικής εταιρίας, που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, το φορολογικό προνόμιο εκ της συμμετοχής κεφαλαιουχικής εταιρίας σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία (Schachtelprivileg), για μερίσματα, βάσει συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας με τρίτη χώρα, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις που αυτό χορηγείται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία;

2) Συμβιβάζεται με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, το γεγονός ότι, στην περίπτωση των ευρισκομένων στη Γερμανία εγκαταστάσεων κεφαλαιουχικής εταιρίας που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, ο εισπραχθείς εντός τρίτης χώρας φόρος επί των κερδών μιας εκεί εγκατεστημένης θυγατρικής εταιρίας των ευρισκομένων στη Γερμανία εγκαταστάσεων δεν υπολογίστηκε στον γερμανικό φόρο

νομικών προσώπων υπό τις ίδιες προϋποθέσεις όπως στην περίπτωση κεφαλαιουχικών εταιριών με έδρα τη Γερμανία;

3) Συμβιβάζεται με το ισχύον κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, το γεγονός ότι δεν χορηγήθηκε σε ευρισκόμενες στη Γερμανία εγκαταστάσεις κεφαλαιουχικής εταιρίας, που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, το φορολογικό προνόμιο εκ της συμμετοχής κεφαλαιουχικής εταιρίας σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία (Schachtelprivileg) ως προς τον φόρο περιουσίας υπό τις ίδιες προϋποθέσεις όπως στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία;»

33 Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης απαγορεύουν μία μόνιμη εγκατάσταση, ευρισκομένη στη Γερμανία την οποία εκμεταλλεύεται κεφαλαιουχική εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος (στο εξής: αλλοδαπή εταιρία), να μην τυγχάνει, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που ισχύουν για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία, των ακολούθων φορολογικών πλεονεκτημάτων:

— της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα που λαμβάνονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες (το προνόμιο εκ της διεθνούς συμμετοχής, στον τομέα του φόρου των εταιριών), η οποία προβλέπεται από φορολογική σύμβαση συναφθείσα με τρίτη χώρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας,

— του προβλεπομένου από την εθνική νομοθεσία υπολογισμού, επί του γερμανικού φόρου εταιριών, του φόρου εταιριών που εισπράχθηκε εντός άλλου κράτους εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας επί των κερδών θυγατρικής εταιρίας, η οποία είναι εγκατεστημένη εκεί, και

— της απαλλαγής από τον φόρο περιουσίας για τις συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες (το προνόμιο εκ της διεθνούς συμμετοχής, στον τομέα του φόρου περιουσίας), που επίσης προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

34 Εκ προοιμίου πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 52 της Συνθήκης αποτελεί θεμελιώδη διάταξη, η οποία έχει άμεση εφαρμογή στα κράτη μέλη από το τέλος της μεταβατικής περιόδου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1977, 71/76, Thieffry, Συλλογή τόμος 1977, σ. 229· Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 13, και της 29ης Απριλίου 1999, C-311/97, Royal Bank of Scotland, Συλλογή 1999, σ. I-2651, σκέψη 22).

35 Η ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία το άρθρο 52 της Συνθήκης αναγνωρίζει στους υπηκόους των κρατών μελών και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 20, και παρατιθεμένη νομολογία). Οι ίδιες αυτές διατάξεις εξασφαλίζουν στους κοινοτικούς υπηκόους που έχουν ασκήσει την ελευθερία εγκαταστάσεως, καθώς και στις εταιρίες που εξομοιούνται με αυτούς, το ευεργέτημα της μεταχειρίσεως ημεδαπού στο κράτος μέλος υποδοχής.

36 Για τις εταιρίες, πρέπει να τονιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι η έδρα τους υπό την προαναφερθείσα έννοια χρησιμεύει για τον προσδιορισμό, όπως η ιθαγένεια για τα φυσικά πρόσωπα, της σύνδεσής τους με την έννομη τάξη ενός κράτους (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση ICI, σκέψη 20, και την παρατιθεμένη νομολογία).

37 Η αμφισβητουμένη στο πλαίσιο της κύριας δίκης πρακτική συνίσταται στην άρνηση χορηγήσεως σε αλλοδαπή κεφαλαιουχική εταιρία, η οποία εκμεταλλεύεται στη Γερμανία ένα υποκατάστημα μέσω του οποίου έχει συμμετοχές σε εταιρίες εγκατε-

στημένες σε άλλα κράτη εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και μέσω του οποίου λαμβάνει μερίσματα προερχόμενα από τέτοιες συμμετοχές, του ευεργετήματος ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων σχετικά με τη φορολογία των συμμετοχών αυτών ή των μερισμάτων αυτών, τα οποία επιφυλάσσονται στις εταιρίες που φορολογούνται απεριορίστως στη Γερμανία είτε από την εθνική φορολογική νομοθεσία είτε από διμερείς συμβάσεις συναφθείσες με τρίτες χώρες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

38 Πρέπει να διευκρινιστεί συναφώς ότι οι απεριορίστως φορολογούμενες στη Γερμανία εταιρίες είναι, δυνάμει του γερμανικού δικαίου, οι εταιρίες που θεωρούνται από απόψη φορολογίας εγχώριες εταιρίες της Γερμανίας, δηλαδή αυτές που έχουν την έδρα τους ή τη διεύθυνση των εμπορικών εργασιών τους στη Γερμανία (άρθρο 1 του KStG). Η άρνηση χορηγήσεως των αμφισβητουμένων στο πλαίσιο της κύριας δίκης πλεονεκτημάτων αφορά, επομένως, κυρίως τις αλλοδαπές εταιρίες και στηρίζεται στο κριτήριο της έδρας της εταιρίας για τον καθορισμό του φορολογικού καθεστώτος, στη Γερμανία, των συμμετοχών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, καθώς και των μερισμάτων που προέρχονται από αυτές τις συμμετοχές.

39 Δεν αμφισβητείται ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα, τα οποία αποτελούν το προνόμιο εκ συμμετοχής στον τομέα του φόρου εταιριών και ο έμμεσος υπολογισμός, αποτελούν για τους δικαιούχους τους μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως, οπότε οι μόνιμες εγκαταστάσεις εταιριών που έχουν την έδρα τους εντός άλλου κράτους μέλους (στο εξής: αλλοδαπές εταιρίες) που δεν μπορούν να τύχουν των πλεονεκτημάτων αυτών βρίσκονται σε λιγότερο ευνοϊκή κατάσταση από εκείνη των εγχωρίων εταιριών, συμπεριλαμβανομένων των γερμανικών θυγατρικών εταιριών αλλοδαπών εταιριών.

40 Αντιθέτως, ως προς τον φόρο περιουσίας, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι η κατάσταση της μόνιμης εγκαταστάσεως αλλοδαπής εταιρίας, στην οποία δεν παρέχεται το ευεργέτημα του προνομίου εκ συμμετοχής, δεν είναι λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη της εγχώριας θυγατρικής εταιρίας αλλοδαπής εταιρίας, δικαιούχου του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος, στο μέτρο που η φορολογική επιβάρυνση της αλλοδαπής εταιρίας (μητρικής εταιρίας ή κύριας εταιρίας) είναι η ίδια είτε πρόκειται

για συμμετοχές μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως είτε μέσω θυγατρικής εταιρίας. Αφενός, για τον φόρο περιουσίας, η συμμετοχή σε αλλοδαπή θυγατρική εταιρία θυγατρικής εταιρίας περιλαμβάνεται στην περιουσία της μόνιμης εγκαταστάσεως και φορολογείται επομένως για λογαριασμό της κύριας εταιρίας. Αφετέρου, αν η συμμετοχή θυγατρικής εταιρίας σε αλλοδαπή θυγατρική εταιρία αποκλείεται από την περιουσία της θυγατρικής λόγω του εκ της συμμετοχής προνομίου, η περιουσία της αλλοδαπής μητρικής εταιρίας περιλαμβάνει την αξία της συμμετοχής της στη θυγατρική εταιρία που έχει στη Γερμανία, εκτιμουμένη λαμβάνοντας υπόψη την αξία της συμμετοχής που αυτή η ίδια έχει στη θυγατρική εταιρία της θυγατρικής εταιρίας, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 121, παράγραφος 2, σημείο 4, του BewG, που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης. Η συμμετοχή την οποία έχει η γερμανική θυγατρική εταιρία στην αλλοδαπή θυγατρική της εταιρία φορολογείται, επομένως, επίσης για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας που δεν έχει την έδρα της στη Γερμανία.

41 Εντούτοις, η Saint-Gobain ZN εξέθεσε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς να αντικρουστεί στο σημείο αυτό, ότι το άρθρο 121, παράγραφος 2, σημείο 4, του BewG δεν εφαρμόστηκε στην υπόθεση της κύριας δίκης, δυνάμει του άρθρου 19 της συμβάσεως που συνήφθη μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας, στις 21 Ιουλίου 1959, για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (*JORF* της 8ης Νοεμβρίου 1961, σ. 10230, τροποποιηθείσα στις 9 Ιουνίου 1969, *JORF* της 22ας Νοεμβρίου 1970, σ. 10725), που έχει ως αποτέλεσμα να μη φορολογείται για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας που δεν έχει την έδρα της στη Γερμανία η συμμετοχή γερμανικής θυγατρικής εταιρίας της σε αλλοδαπή δική της θυγατρική εταιρία. Οι εθνικοί κανόνες που διέπουν τη χορήγηση του εκ της συμμετοχής προνομίου ως προς τον φόρο περιουσίας έχουν επίσης ως συνέπεια διαφορετική φορολογική επιβάρυνση της μόνιμης εγκαταστάσεως και της θυγατρικής εταιρίας αλλοδαπής εταιρίας.

42 Συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να επαληθεύσει, στο πλαίσιο της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί, αν το γεγονός της μη χορηγήσεως στις μόνιμες εγκαταστάσεις γαλλικών εταιριών του εκ της συμμετοχής προνομίου ως προς τον φόρο περιουσίας τις περιάγει σε λιγότερο ευνοϊκή κατάσταση από εκείνη των γερμανικών θυγατρικών εταιριών γαλλικών εταιριών.

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, η μη χορήγηση των αμφισβητουμένων στην κύρια δίκη φορολογικών πλεονεκτημάτων στις ευρισκόμενες στη Γερμανία μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών καθιστά ολιγότερο ελκυστικό, για τις τελευταίες, το να

έχουν συμμετοχές σε εταιρίες μέσω γερμανικών υποκαταστημάτων, δεδομένου ότι, δυνάμει του γερμανικού νόμου και των συμβάσεων που αποσκοπούν στην πρόληψη της διπλής φορολογίας, μόνον οι γερμανικές θυγατρικές εταιρίες μπορούν να τύχουν των οικείων φορολογικών μειώσεων, οι οποίες, ως νομικά πρόσωπα, φορολογούνται απεριορίστως, πράγμα το οποίο περιορίζει έτσι την ελευθερία επιλογής της κατάλληλης νομικής μορφής για την άσκηση δραστηριοτήτων εντός άλλου κράτους μέλους, που το άρθρο 52, πρώτο εδάφιο, δεύτερη φράση, της Συνθήκης αναγνωρίζει ρητώς στους επιχειρηματίες.

44 Η διαφορετική μεταχείριση, της οποίας τυγχάνουν τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών σε σχέση με τις εγχώριες εταιρίες, καθώς και ο περιορισμός της ελευθερίας επιλογής της μορφής της δευτερεύουσας εγκαταστάσεως πρέπει να ερμηνεύονται ως μία και η αυτή παράβαση των άρθρων 52 και 58 της Συνθήκης.

45 Τίθεται επομένως το ερώτημα αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί από πλευράς των διατάξεων της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

46 Η Γερμανική Κυβέρνηση, καταρχάς, ισχυρίστηκε ότι, στον τομέα των αμέσων φόρων, οι καταστάσεις των εγχωρίων εταιριών και των αλλοδαπών εταιριών δεν είναι, κατά γενικό κανόνα, συγκρίσιμες.

47 Οι μόνιμες εγκαταστάσεις εταιριών που δεν έχουν την έδρα τους στη Γερμανία βρίσκονται, πράγματι, σε μία αντικειμενικά διαφορετική κατάσταση από εκείνη των εταιριών που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία. Λόγω των εισοδημάτων που εισπράττουν μέσω των υποκαταστημάτων τους στη Γερμανία και της περιουσίας

που έχουν στα υποκαταστήματα αυτά, οι εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στη Γερμανία φορολογούνται περιορισμένως στη Γερμανία, ενώ οι εγχώριες εταιρίες φορολογούνται στη Γερμανία απεριορίστως.

48 Πρέπει να τονιστεί συναφώς ότι, όσον αφορά τον φορολογητέο χαρακτήρα της εισπράξεως στη Γερμανία μερισμάτων προερχομένων από συμμετοχές σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες και θυγατρικές εταιρίες των τελευταίων, καθώς και τον φορολογητέο χαρακτήρα αυτών των συμμετοχών, οι εταιρίες που δεν έχουν την έδρα τους στη Γερμανία και που εκμεταλλεύονται εκεί μόνιμη εγκατάσταση και οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία ευρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις. Πράγματι, αφενός, η είσπραξη μερισμάτων στη Γερμανία φορολογείται εκεί είτε πρόκειται για εγχώρια εταιρία είτε για εταιρία που δεν έχει την έδρα της εκεί, εφόσον η τελευταία τα εισπράττει μέσω μόνιμης εγκαταστάσεως ευρισκομένης στη Γερμανία. Αφετέρου, οι συμμετοχές σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες και θυγατρικές εταιρίες αυτών φορολογούνται στη Γερμανία είτε πρόκειται για εγχώριες είτε για αλλοδαπές εταιρίες, εφόσον οι τελευταίες έχουν τέτοιες συμμετοχές σε μόνιμη εγκατάσταση ευρισκομένη στη Γερμανία.

49 Οι καταστάσεις των εγχωρίων και των αλλοδαπών εταιριών μπορούν να συγκριθούν ακόμη περισσότερο καθόσον, στην πραγματικότητα, η διαφορετική μεταχείριση υπάρχει μόνον όσον αφορά τη χορήγηση των αμφισβητουμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων, που καθιστούν δυνατό στις εγχώριες εταιρίες είτε να αφαιρέσουν από τον φόρο εταιριών το ποσό που καταβλήθηκε ως αλλοδαπός φόρος που έπληξε τα μερίσματα που προέρχονται από μετοχές σε αλλοδαπές εταιρίες, είτε να αποκλείσουν τα εν λόγω μερίσματα ή συμμετοχές από το διεθνές εισόδημά τους και τη διεθνή περιουσία τους, που φορολογούνται στη Γερμανία. Το γεγονός ότι δεν παρέχονται τα πλεονεκτήματα αυτά στις αλλοδαπές εταιρίες που εκμεταλλεύονται μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία έχει ως συνέπεια η φορολογική τους υποχρέωση, θεωρητικά περιορισμένη στα «εγχώρια» εισοδήματα και στην «εγχώρια» περιουσία, να αφορά στην πραγματικότητα μερίσματα από αλλοδαπή πηγή και συμμετοχές σε αλλοδαπές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Για τα υπό αμφισβήτηση θέματα, η διαφορά μεταξύ περιορισμένης και απεριόριστης φορολογικής υποχρεώσεως ασφαλώς δεν

είναι λυσιτελής στο μέτρο που το διεθνές εισόδημα και η διεθνής περιουσία δεν περιλαμβάνουν τα μερίσματα που κτώνται από αλλοδαπές εταιρίες ούτε τις συμμετοχές σε αλλοδαπές εταιρίες, λόγω της χορηγήσεως των υπό εξέταση φορολογικών πλεονεκτημάτων, των οποίων δεν μπορούν να τύχουν οι φορολογούμενοι που φορολογούνται περιορισμένως.

50 Επιπλέον, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η άρνηση χορηγήσεως στις αλλοδαπές εταιρίες, που εκμεταλλεύονται μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία, ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που χορηγούνται στις εγχώριες εταιρίες δικαιολογείται από την ανάγκη να αποφευχθεί μείωση των εσόδων που θα συνεπαγόταν την αδυναμία του Γερμανικού Δημοσίου να αντισταθμίσει την προκύπτουσα από τη χορήγηση των οικείων φορολογικών μειώσεων μείωση φόρου με τη φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμει η αλλοδαπή κεφαλαιουχική εταιρία που εκμεταλλεύεται τη μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία. Η Γερμανική Κυβέρνηση αναφέρει συναφώς ότι η απώλεια των εσόδων που συμβαίνει εντός κράτους μέλους λόγω της χορηγήσεως των οικείων φορολογικών πλεονεκτημάτων αντισταθμίζεται μεν μερικώς από τη φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμει η μητρική εταιρία («Kapitalertragsteuer», φόρος εισοδήματος κινητών αξιών, και «Aktionärsteuer», φόρος μετόχου), το κράτος όμως που χορηγεί τα φορολογικά αυτά πλεονεκτήματα στη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας δεν θα τύχει της αντισταθμίσεως αυτής διότι δεν συμμετέχει στη φορολογία των κερδών της αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας.

51 Πρέπει να τονιστεί συναφώς ότι η μείωση των εσόδων, που απορρέει από την αδυναμία μερικής αντισταθμίσεως της μειώσεως του φόρου λόγω της χορηγήσεως στις αλλοδαπές εταιρίες με μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία των διαφόρων αμφισβητουμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων, δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των λόγων που παραθέτει το άρθρο 56 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 46 ΕΚ) και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος της οποίας να μπορεί να γίνει επίκληση προς δικαιολόγηση άνισης μεταχειρίσεως η οποία είναι καταρχήν ασυμβίβαστη προς το άρθρο 52 της Συνθήκης (βλ., υπό την έννοια αυτή, την προπαρατεθείσα απόφαση ICI, σκέψη 28).

52 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η άρνηση αυτή δικαιολογείται επίσης λόγω του πλεονεκτήματος του οποίου τυγχάνουν οι μόνιμες εγκαταστάσεις σε σχέση με τις εγχώριες θυγατρικές εταιρίες καθόσον αφορά τη μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή κύρια εταιρία ή την αλλοδαπή μητρική εταιρία.

53 Υποστηρίζει ότι οι μόνιμες εγκαταστάσεις, επειδή δεν έχουν χωριστή νομική προσωπικότητα, δεν μπορούν να διανέμουν τα κέρδη τους στην κύρια εταιρία, όπως πράττουν οι ανεξάρτητες θυγατρικές εταιρίες, υπό τη μορφή μερισμάτων. Τα κέρδη τους κατανέμονται απευθείας στην αλλοδαπή κύρια επιχείρηση η οποία, λόγω των κερδών αυτών, φορολογείται στη Γερμανία περιορισμένως. Όπως επίσης τόνισε η Πορτογαλική Κυβέρνηση, αντιθέτως προς αυτό που συμβαίνει κατά τη διανομή κερδών από θυγατρική εταιρία προς τη μητρική εταιρία, ο επαναπατρισμός των κερδών από τη μόνιμη εγκατάσταση προς την έδρα της δεν έχει ως αποτέλεσμα την εισφορά στη Γερμανία ποσού παρακρατουμένου στην πηγή. Τα μεταφερόμενα από τη μόνιμη εγκατάσταση προς την κύρια εταιρία κέρδη δεν λαμβάνονται, επομένως, υπόψη κατά τη μεταφορά στην κύρια εταιρία. Αυτό δεν συμβαίνει, κατά μείζονα λόγο, σε περίπτωση μεταγενεστέρων διανομών πραγματοποιουμένων ενδεχομένως από την αλλοδαπή κύρια εταιρία, ενώ, για τις εγχώριες εταιρίες, τα κέρδη υπόκεινται ακόμη σε μεταγενέστερες φορολογήσεις σε περίπτωση διανομής μερισμάτων στους μετόχους.

54 Διαπιστώνεται συναφώς ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των εγχωρίων εταιριών και των υποκαταστημάτων δεν μπορεί πάντως να δικαιολογηθεί από τα ενδεχόμενα πλεονεκτήματα που τα υποκαταστήματα απολαύουν σε σχέση με τις εγχώριες εταιρίες και τα οποία, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, συμψηφίζουν τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την άρνηση παροχής των εν λόγω φορολογικών πλεονεκτημάτων. Κι αν ακόμη υποτεθεί ότι τέτοια πλεονεκτήματα υπάρχουν, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν παράβαση της υποχρεώσεως, που θέτει το άρθρο 52, περί παροχής της εθνικής μεταχειρίσεως όσον αφορά τα εν λόγω φορολογικά πλεονεκτήματα (βλ., υπό την έννοια αυτή, την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 21).

55 Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση ανέφερε, για να δικαιολογήσει την άρνησή της, το γεγονός ότι η σύναψη διμερών συμβάσεων με τρίτη χώρα δεν εμπίπτει στη σφαίρα της κοινοτικής αρμοδιότητας. Κατ' αυτήν, η φορολόγηση των εισοδημάτων και των κερδών ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα οποία είναι επομένως ελεύθερα να συνάπτουν με τρίτες χώρες διμερείς συμβάσεις όσον αφορά τη διπλή φορολογία. Ελλείψει κοινοτικής εναρμονίσεως στον τομέα αυτόν, το ερώτημα αν πρέπει να χορηγείται, ως προς τα μερίσματα, το εκ της διεθνούς συμμετοχής προνόμιο στις μόνιμες εγκαταστάσεις, στο πλαίσιο φορολογικής συμβάσεως συναφθείσας με τρίτη χώρα, δεν εμπίπτει στο κοινοτικό δίκαιο. Η επέκταση σε άλλες καταστάσεις των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπουν οι συναφθείσες με τρίτες χώρες συμβάσεις δεν συμβιβάζεται με την κατανομή των αρμοδιοτήτων που απορρέει από το κοινοτικό δίκαιο.

56 Η Σουηδική Κυβέρνηση προσέθεσε ότι οι συμβάσεις για τη διπλή φορολογία βασίζονται στην αρχή της αμοιβαιότητας και ότι η συμφυής με τις συμβάσεις αυτές ισορροπία θα διακυβευθεί αν το ευεργέτημα των διατάξεών τους επεκταθεί σε εταιρίες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη τα οποία δεν είναι συμβαλλόμενα μέρη των συμβάσεων αυτών.

57 Πρέπει, καταρχάς, να διευκρινιστεί συναφώς ότι, ελλείψει μέτρων κοινοτικής ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, ιδίως δυνάμει του άρθρου 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης ΕΚ (νυν, άρθρου 293, δεύτερη περίπτωση, ΕΚ), τα κράτη μέλη παραμένουν αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολογίας των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο των διμερών συμβάσεων που συνήφθησαν για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας (βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 24 και 30).

58 Όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που κατανέμεται με τον τρόπο αυτό, τα κράτη μέλη δεν μπορούν, εντούτοις, να απαλλαγούν της τηρήσεως των κοινοτικών κανόνων. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, καίτοι ο τομέας των αμέσων φόρων ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη αυτά ωστόσο οφείλουν να ασκούν τις σχετικές αρμοδιότητές τους τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση ICI, σκέψη 19, και την παρατιθεμένη νομολογία).

59 Εν προκειμένω, δεδομένου ότι πρόκειται για σύμβαση περί διπλής φορολογίας που συνήφθη μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, η αρχή της μεταχειρίσεως ημεδαπού επιβάλλει στο κράτος μέλος που είναι συμβαλλόμενο μέρος της εν λόγω συμβάσεως να χορηγεί στις μόνιμες εγκαταστάσεις των αλλοδαπών εταιριών τα πλεονεκτήματα που προβλέπει η σύμβαση, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται στις εγχώριες εταιρίες.

60 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 81 των προτάσεών του, οι υποχρεώσεις που το κοινοτικό δίκαιο επιβάλλει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ουδόλως διακυβεύουν εκείνες που απορρέουν από τις δεσμεύσεις της έναντι των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής ή της Ελβετικής Συνομοσπονδίας. Η

ισορροπία και η αμοιβαιότητα των συμβάσεων, που η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει συνάψει με τις δύο αυτές χώρες, δεν διακυβεύεται λόγω επεκτάσεως, που αποφασίστηκε μονομερώς από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, του πεδίου εφαρμογής των δικαιούχων στη Γερμανία του προβλεπομένου από τις εν λόγω συμβάσεις φορολογικού πλεονεκτήματος, εν προκειμένω του εκ της διεθνούς συμμετοχής προνομίου στον τομέα του φόρου εταιριών, εφόσον μία τέτοια επέκταση ουδόλως διακυβεύει τα δικαιώματα των τρίτων χωρών που είναι συμβαλλόμενα μέρη στις συμβάσεις και δεν τους επιβάλλει καμία νέα υποχρέωση.

61 Εξάλλου, πρέπει να προστεθεί ότι ο γερμανικός νομοθέτης δεν έκρινε ότι οι διατάξεις των συμβάσεων περί διπλής φορολογίας που συνήφθησαν με τρίτες χώρες απαγορεύουν μονομερή παραίτηση εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας από την είσπραξη φόρου επί των μερισμάτων που προέρχονται από συμμετοχές σε αλλοδαπές εταιρίες εφόσον, εκδίδοντας τον Standortsicherungsgesetz της 13ης Σεπτεμβρίου 1993, επεξέτεινε μονομερώς στις μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών εταιριών το ευεργέτημα των φορολογικών πλεονεκτημάτων στον τομέα του φόρου εταιριών και έθεσε έτσι τέρμα στη διαφορετική φορολογική μεταχείριση που τις έφερνε αντιμέτωπες με τις εταιρίες που έχουν την έδρα τους ή τη διεύθυνση των εμπορικών εργασιών τους στη Γερμανία.

62 Η Σουηδική Κυβέρνηση, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, υποστήριξε ότι, σε ορισμένες εξαιρετικές καταστάσεις, η επέκταση του πεδίου εφαρμογής των διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας θα μπορούσε να καταλήξει στην παντελή έλλειψη φορολογίας.

63 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 88 των προτάσεών του, ένα τέτοιο επιχείρημα είναι αλυσιτελές στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, εφόσον δεν υποστηρίχθηκε ότι υπήρχε κίνδυνος μη φορολογήσεως των κερδών σε καμία χώρα.

64 Συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι τα άρθρα 52 και 58 της Συνθήκης απαγορεύουν μία μόνιμη εγκατάσταση ευρισκομένη στη Γερμανία, την οποία εκμεταλλεύεται κεφαλαιουχική εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο

κράτος μέλος, να μην τυγχάνει, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται ως προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία, των ακολούθων φορολογικών πλεονεκτημάτων:

— της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα που λαμβάνονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες (το προνόμιο εκ της διεθνούς συμμετοχής, στον τομέα του φόρου των εταιριών), η οποία προβλέπεται από φορολογική σύμβαση συναφθείσα με τρίτη χώρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας,

— του προβλεπομένου από την εθνική νομοθεσία υπολογισμού, επί του γερμανικού φόρου εταιριών, του φόρου εταιριών που εισπράχθηκε εντός άλλου κράτους εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας επί των κερδών θυγατρικής εταιρίας, η οποία είναι εγκατεστημένη εκεί, και

— της απαλλαγής από τον φόρο περιουσίας για τις συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες (το προνόμιο εκ της διεθνούς συμμετοχής, στον τομέα του φόρου περιουσίας), που επίσης προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

Επί των δικαστικών εξόδων

65 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική, η Πορτογαλική και η Σουηδική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο,

δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε, με διάταξη της 30ής Ιουνίου 1997, το Finanzgericht Köln, αποφαίνεται:

Τα άρθρα 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθο 43 ΕΚ) και 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 48 ΕΚ) απαγορεύουν μία μόνιμη εγκατάσταση ευρισκομένη στη Γερμανία, την οποία εκμεταλλεύεται κεφαλαιουχική εταιρία που έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος, να μην τυγχάνει, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές που εφαρμόζονται ως προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους στη Γερμανία, των ακολούθων φορολογικών πλεονεκτημάτων:

— **της απαλλαγής από τον φόρο εταιριών για τα μερίσματα που λαμβάνονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες (το προνόμιο εκ της διεθνούς συμμετοχής, στον τομέα του φόρου των εταιριών), η οποία προβλέπεται από φορολογική σύμβαση συναφθείσα με τρίτη χώρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας,**

— **του προβλεπομένου από την εθνική νομοθεσία υπολογισμού, επί του γερμανικού φόρου εταιριών, του φόρου εταιριών που εισπράχθηκε εντός άλλου κράτους εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας επί των κερδών θυγατρικής εταιρίας, η οποία είναι εγκατεστημένη εκεί, και**

— **της απαλλαγής από τον φόρο περιουσίας για τις συμμετοχές σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες (το προνόμιο εκ της διεθνούς συμμετοχής, στον τομέα του φόρου περιουσίας), που επίσης προβλέπει η εθνική νομοθεσία.**

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Moitinho de Almeida Gulmann Murray

Edward Ragnemalm Sevón

Wathelet Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 21 Σεπτεμβρίου 1999.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias