DOMSTOLENS DOM

den 21 september 1999 *

I mål C-307/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Finanzgericht Köln (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

och

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

angående tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG),

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena P.J.G. Kapteyn och G. Hirsch samt domarna J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (referent) och R. Schintgen,

generaladvokat: J. Mischo,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, genom skatterådgivaren A.J. Rädler, München, och advokaten M. Lausterer, München,

— Finanzamt Aachen-Innenstadt, genom A. Jansen, Leitender Regierungsdirektor, Finanzamt Aachen-Innenstadt,

— Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, och C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom direktören L. Fernandes, utrikesministeriets rättsavdelning för EG-frågor, och juristen A. Cortesão Seiça Neves, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom departementsrådet E. Brattgård, Utrikesdepartementets rättssekretariat för EU-frågor, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission genom H. Michard, rättstjänsten, och A. Buschmann, tysk tjänsteman med förordnande vid kommissionens rättstjänst, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 19 januari 1999 av: Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, företrätt av A.J. Rädler och M. Lausterer, Finanzamt Aachen-Innenstadt, företrädd av P. Martin, Leitender Regierungsdirektor, Finanzamt Aachen-Innenstadt, Tysklands regering, företrädd av C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, förbundsfinansministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av juridiske chefsrådgivaren E. Mennens, i egenskap av ombud, H. Michard och A. Buschmann,

och efter att den 2 mars 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht Köln har genom beslut av den 30 juni 1997, som inkom till domstolens kansli den 2 september 1997, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artikel 52 i EG-

fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (nedan kallat Saint-Gobain ZN) och Finanzamt Aachen-Innenstadt (nedan kallad Finanzamt).

3 Saint-Gobain ZN är en tysk filial till Compagnie de Saint-Gobain SA (nedan kallat Saint-Gobain SA), ett bolag bildat enligt fransk rätt med säte och ledning i Frankrike.

4 På grund av detta är Saint-Gobain ZN, som är infört i handelsregistret i Tyskland, enligt tysk skatterätt att anse som ett fast driftställe som tillhör Saint-Gobain SA.

5 Saint-Gobain SA är inskränkt skattskyldigt i Tyskland, eftersom det varken har sitt säte eller sin ledning i denna stat. Bolagets inskränkta skattskyldighet omfattar såväl dess intäkter i Tyskland genom det fasta driftstället, enligt 2 § första punkten i Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt, nedan kallad KStG), som det fasta driftställets tillgångar, enligt 2 § första stycket andra punkten och andra stycket i Vermögensteuergesetz (lag om förmögenhetsskatt, nedan kallad VStG).

6 Enligt 8 § första stycket KStG och 49 § första stycket andra punkten a i Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt, nedan kallad EStG) anses intäkter

från ett industriellt och kommersiellt driftställe som är beläget i landet som nationella intäkter vad avser den inskränkta skattskyldigheten.

7 Enligt 121 § andra stycket tredje punkten i Bewertungsgesetz (lag om värdering av tillgångar, nedan kallad BewG) ingår det nationella driftskapitalet i en inskränkt skattskyldigs nationella tillgångar, däribland det kapital som används för den skattskyldiges driftställe i landet.

8 I tvisten i målet vid den nationella domstolen har Finanzamt nekat Saint-Gobain SA vissa skatteförmåner vid beskattning av utdelning som härrör från andelar i utländska bolag med begränsat ansvar. Myndigheten har ansett att dessa förmåner är förbehållna bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland.

9 Under år 1988, som är det relevanta året i målet vid den nationella domstolen, innehade Saint-Gobain SA, genom sin tyska filials driftskapital, följande andelar:

— 10,2 procent av aktierna i det amerikanska bolaget Certain Teed Corporation,

— 98,63 procent av kapitalet i det tyska bolaget Grünzweig+Hartmann AG (nedan kallat Grünzweig), och

— 99 procent av kapitalet i det tyska bolaget Gevetex Textilglas GmbH (nedan kallat Gevetex).

10 Saint-Gobain SA:s dotterbolag i Tyskland, det vill säga Grünzweig och Gevetex, är knutna till Saint-Gobain ZN genom ett avtal om skatteintegrering ("Organvertrag") med stöd av 18 § KStG. Enligt det tyska systemet med skatteintegrering ("Organschaft") skall moderbolaget (det dominerande bolaget eller "Organträger") i en bolagskoncern ensamt vara skattskyldigt för hela koncernens resultat. De dominerade bolagens ("Organgesellschaften") vinster och förluster integreras i det dominerande bolagets resultat och i förekommande fall omfattas de av det dominerande bolagets skattskyldighet. Detta gäller under förutsättning att de dominerade tyska bolagen i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende är integrerade med ett tyskt företag — eller under vissa förutsättningar med ett utländskt bolags fasta driftställe i Tyskland, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen — och att det finns ett avtal mellan de dominerade bolagen och det dominerande bolaget om vinstöverföring ("Gewinnabführungsvertrag") under minst fem år (14 § KStG).

11 Grünzweigs och Gevetex vinster, som enligt sådana avtal om vinstöverföring överfördes till Saint-Gobain ZN under år 1988, innefattade koncernbidrag från utländska dotterbolag.

12 År 1988 erhöll Grünzweig utdelning från det schweiziska bolaget Isover SA och det österrikiska bolaget Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, i vilka bolaget detta år ägde andelar om 33,34 procent respektive 46,67 procent.

13 Samma år erhöll Gevetex utdelning från ett italienskt dotterbolag, Vitrofil SpA, i vilket det ägde en andel om 24,8 procent.

14 Av handlingarna i målet vid den nationella domstolen framgår att övriga förutsättningar för skatteintegrering var uppfyllda. Således hade nämnda intäkter från andelarna i enlighet med tysk skatterätt direkt förts till det fasta driftstället i

landet (Saint-Gobain ZN) och därmed till intäkterna i det inskränkt skattskyldiga dominerande bolaget (Saint-Gobain SA) (14 och 18 §§ KStG).

15 Saint-Gobain ZN har vid den nationella domstolen bestritt Finanzamts beslut att neka bolaget tre skatteförmåner vid utdelning, som syftar till att utdelning som uppbärs i Tyskland av bolag som äger andelar i utländska bolag och vilka redan har beskattats i utlandet inte skall beskattas även i Tyskland.

16 För det första motiverade Finanzamt sitt beslut att neka bolagen befrielse från tysk skatt på den utdelning som Saint-Gobain ZN hade erhållit från USA och Schweiz med att de dubbelbeskattningsavtal med föreskrifter om en sådan befrielse som Förbundsrepubliken Tyskland slutit med dessa länder i syfte att undvika dubbelbeskattning förbehåller tyska bolag och bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland sådan befrielse. Det handlar alltså om internationella koncernförmåner ("internationales Schachtelprivileg") vid bolagsbeskattning.

17 Artikel XV i det tidigare avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och USA om undvikande av dubbelbeskattning vid inkomstbeskattning och viss annan beskattning (avtal av den 22 juli 1954, i dess lydelse enligt protokoll av den 17 september 1965) (*BGBl.* 1954 II, s. 1118; 1966 II, s. 745), som var i kraft vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet, hade följande lydelse:

"1) Dubbelbeskattning skall undvikas på följande sätt:

a) ...

b) 1. För fysiska personer som är bosatta i Förbundsrepubliken Tyskland och tyska bolag skall den skatt som Förbundsrepubliken Tyskland uttar fastställas på följande sätt:

aa) Inkomster från förvärvskällor i USA som enligt detta avtal inte är befriade från skatt i USA skall inte ingå i beskattningsunderlaget... Vad beträffar inkomster från utdelning är den första meningen endast tillämplig på utdelning som är skattepliktig enligt amerikansk rätt och som utbetalas av ett amerikanskt bolag till ett tyskt bolag med begränsat ansvar som innehar minst 25 procent av de röstberättigande aktierna i det amerikanska bolaget."

18 I artikel II.1 f i samma avtal definieras ett tyskt bolag som en juridisk person med ledning eller säte i Tyskland.

19 I artikel 24 i avtal av den 11 augusti 1971 mellan Förrbundsrepubliken Tyskland och Schweiziska edsförbundet om undvikande av dubbelbeskattning vid inkomst-

och förmögenhetsbeskattning, i dess lydelse enligt protokoll av den 30 november 1978 (*BGBl.* 1972 II, s. 1022; 1980 II, s. 750), föreskrevs följande, i den version som gällde för skatt som uttagits före år 1990:

"1) För personer som är etablerade i Förbundsrepubliken Tyskland skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt

1) Följande inkomster från Schweiz, som enligt föregående artiklar är skattepliktiga i Schweiz, skall inte ingå i det tyska beskattningsunderlaget:

a) ...

b) Utdelning, i den mening som avses i artikel 10, som ett bolag med begränsat ansvar som är etablerat i Schweiz utbetalar till ett bolag med begränsat ansvar som är oinskränkt skattskyldigt i Förbundsrepubliken Tyskland, då den schweiziska skatt som uttas på vinsten i det utdelande bolaget enligt tysk skatterätt även skulle kunna avräknas från en tysk bolagsskatt som skall tas ut."

20 För det andra beviljade Finanzamt Saint-Gobain SA direkt avräkning enligt 26 § första stycket KStG och avräknade således, från den tyska bolagsskatt som Saint-Gobain SA skulle betala på grund av den utdelning som detta bolag erhållit genom Saint-Gobain ZN, den utländska skatt som bolaget redan hade betalat och som uttagits som källskatt i de olika länder där de utdelande bolagen var etablerade. Finanzamt nekade dock att avräkna den utländska bolagsskatt som hade påförts de vinster som utbetalats av Saint-Gobain SA:s utländska dotterbolag och närstående bolag i de länder där dessa var etablerade (indirekt avräkning, som även kallas indirekt skattekreditering, enligt 26 § andra stycket

KStG), eftersom denna förmån enligt lagen är förbehållen bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland.

21 I 26 § andra stycket KStG finns följande bestämmelser om indirekt avräkning:

"2) Om ett bolag... (moderbolag) som är oinskränkt skattskyldigt under åtminstone tolv månader före bokslutet... direkt och fortlöpande har ägt en andel om åtminstone en tiondel av det nominella kapitalet i ett bolag med begränsat ansvar som har sin ledning och sitt säte på en plats som inte omfattas av denna lags territoriella tillämpningsområde (dotterbolag)... kan moderbolaget ansöka om tillstånd att från den bolagsskatt som det är skyldigt att betala på grund av utdelning som det erhållit från dotterbolaget även få avräkna den skatt på vinsten som dotterbolaget är skyldigt att betala. Avräkning får ske med en del av skatten som motsvarar den tyska bolagsskatt som dotterbolaget betalat för det räkenskapsår som utdelningen avser."

22 För det tredje inkluderade Finanzamt andelen i det amerikanska dotterbolaget i det fasta driftställets nationella tillgångar, vilka skall förmögenhetsbeskattas, och beviljade således inte Saint-Gobain SA den internationella koncernförmån vid förmögenhetsbeskattning som föreskrivs i 102 § andra stycket BewG, med motiveringen att förmånen enligt den lagen är förbehållen inhemska bolag med begränsat ansvar.

23 I 102 § andra stycket BewG föreskrivs följande:

"2) Om ett inhemskt bolag med begränsat ansvar... direkt äger en andel som uppgår till minst 10 procent av det nominella kapitalet i ett bolag med

begränsat ansvar som har sitt säte och sin ledning på en plats som inte omfattas av denna lags tillämpningsområde (dotterbolag), kan bolaget ansöka om att andelen inte skall anses ingå i driftstillgångarna, förutsatt att det fortlöpande har innehaft denna andel under åtminstone tolv månader före det relevanta bokslutet..."

24 Saint-Gobain SA anser att det strider mot artiklarna 52 och 58 i fördraget att utesluta ett fast driftställe i Tyskland som tillhör ett Frankrikebaserat bolag med begränsat ansvar från ovannämnda förmåner (indirekt avräkning och internationell koncernförmån vid inkomst- och förmögenhetsbeskattning).

25 Finanzgericht Köln har fastslagit att det år 1988 var förenligt med gällande tysk rätt att neka ett fast driftställe i Tyskland som tillhörde ett utländskt bolag med begränsat ansvar dessa förmåner. Den anser emellertid att detta beslut att neka förmåner skulle kunna utgöra diskriminering i strid med artikel 52 i fördraget, med hänsyn till bland annat EG-domstolens dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273, punkt 18; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389).

26 Gällande nationell rätt ändrades från och med beskattningsåret 1994 då 8b § fjärde stycket och 26 § sjunde stycket KStG infördes genom Standortsicherungsgesetz av den 13 september 1993 (lag som syftar till att säkerställa att Förbundsrepubliken Tyskland förblir ett attraktivt land för företagsetablering, *BGBl.* I, s. 1569).

27 I 8b § fjärde stycket KStG (andelar i utländska bolag) föreskrivs följande:

"4) Vinstandelar som utbetalas av ett utländskt bolag för andelar som skall anses innehas av ett industriellt eller kommersiellt fast driftställe i landet, som

tillhör ett bolag med inskränkt skattskyldighet, skall inte beaktas vid beräkningen av det industriella eller kommersiella fasta driftställets intäkter, i den mån som de enligt ett dubbelbeskattningsavtal... skulle vara befriade från skatt om det inskränkt skattskyldiga bolaget var oinskränkt skattskyldigt... Om befrielsen eller förmånen är beroende av att andelarna har innehafts under en viss tid, skall andelarna under denna tid även ha ingått i det industriella eller kommersiella fasta driftställets driftskapital."

28 I 26 § sjunde stycket KStG, i dess lydelse från och med beskattningsåret 1994, som utvidgar den indirekta avräkningen i 26 § andra stycket KStG till fasta driftställen i landet, föreskrivs följande:

"Andra och tredje styckena är analogt tillämpliga på vinstandelar som ett industriellt eller kommersiellt fast driftställe i landet, som tillhör ett bolag med inskränkt skattskyldighet, erhåller från ett utländskt dotterbolag, om villkoren i 8b § fjärde stycket första och tredje meningarna är uppfyllda."

29 Av handlingarna i målet vid den nationella domstolen framgår att lagstiftaren motiverade denna ändring på följande sätt:

"Ett driftställe i landet som tillhör ett bolag med inskränkt skattskyldighet jämställs således med ett inhemskt bolag. Genom denna likabehandling av utländska bolags fasta driftställen och oinskränkt skattskyldiga bolag beaktas etableringsfriheten i artikel 52 i EEG-fördraget och undviks den diskriminering som är förbjuden enligt dessa bestämmelser" (*Bundesrats Drucksache* 1/93, s. 40 och 41).

30 De nya rättsreglerna började dock gälla först från och med beskattningsåret 1994 (54 § första stycket KStG, i dess lydelse enligt lag av den 13 september 1993) och kan därför inte beaktas i målet vid den nationella domstolen.

31 Standortsicherungsgesetz av den 13 september 1993 medförde för övrigt inte någon ändring av 102 § BewG om koncernförmåner vid förmögenhetsbeskattning. Enligt kommissionen, som inte motsades på denna punkt vid förhandlingen, uttas emellertid sedan den 1 januari 1997 inte längre förmögenhetsskatt, på grund av att denna skatt delvis strider mot grundlagen, vilket Bundesverfassungsgericht fastslog i ett avgörande av den 22 juni 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121). 102 § BewG upphävdes genom 6 § fjortonde och femtonde styckena i Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform av den 29 oktober 1997 (*BGBl* I, s. 2590).

32 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln att vilandeförklara målet för att ställa följande frågor till EG-domstolen:

"1) Är det förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, att ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, inte beviljas en koncernförmån (Schachtelprivileg) vid utdelning under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland på grund av ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land?

2) Är det förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, att skatt som uttas i tredje land på vinsten i ett bolag som är etablerat där och som är dotterbolag till ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, inte avräknas från den tyska bolagsskatt som drif

tstället är skyldigt att betala under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland?

3) Är det förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, att ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, inte beviljas en koncernförmån (Schachtelprivileg) vid förmögenhetsbeskattning under samma förutsättningar som gäller för ett bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland?"

33 Den nationella domstolen har ställt de tre frågorna, som skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder mot att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat (nedan kallat utländskt bolag), vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland. Dessa skatteförmåner är

— befrielse från bolagsskatt på utdelning som erhålls från bolag som är etablerade i tredje land (internationell koncernförmån vid bolagsbeskattning), i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal som slutits med tredje land,

— avräkning från den tyska bolagsskatten med den bolagsskatt som har uttagits i en annan stat än Förbundsrepubliken Tyskland på vinsten i ett dotterbolag som är etablerat där, i enlighet med nationell lagstiftning, och

— befrielse från förmögenhetsskatt på andelar i bolag som är etablerade i tredje land (internationell koncernförmån vid förmögenhetsbeskattning), också detta i enlighet med nationell lagstiftning.

34 Enligt fast rättspraxis är artikel 52 i fördraget en grundläggande bestämmelse som är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter övergångstiden (se bland annat dom av den 28 april 1977 i mål 71/76, Thieffry, REG 1977, s. 765, svensk specialutgåva, volym 3, s. 359, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 13, och dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 22).

35 Den etableringsfrihet som enligt artikel 52 tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 58 i fördraget 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 ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 20, och däri angiven rättspraxis). Samma bestämmelser säkerställer att gemenskapsmedborgare som utnyttjat etableringsfriheten och därmed likställda bolag behandlas som inhemska rättssubjekt i värdmedlemsstaten.

36 För bolagens vidkommande är det i detta sammanhang viktigt att framhålla att sätet, i den mening som angivits ovan, tjänar till att fastställa deras anknytning

till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer (domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 20, och däri angiven rättspraxis).

37 Den praxis som är aktuell i målet vid den nationella domstolen innebär att ett utländskt bolag med begränsat ansvar, som har en filial i Tyskland genom vilken det äger andelar i bolag som är etablerade i andra stater än Förbundsrepubliken Tyskland och genom vilken det erhåller utdelning på dessa andelar, nekas vissa skatteförmåner vid beskattningen av dessa andelar eller denna utdelning, med motiveringen att dessa förmåner enligt nationell lagstiftning eller dubbelbeskattningsavtal med tredje land är förbehållna bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland.

38 De bolag som är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland är enligt tysk rätt bolag som skattemässigt anses ha hemvist i Tyskland, det vill säga bolag som har sitt säte eller sin ledning i Tyskland (1 § KStG). Beslutet att neka de aktuella förmånerna berör således huvudsakligen bolag som inte har hemvist i Tyskland och är grundat på kriteriet att bolagets säte är avgörande för att bestämma vilka skatteregler som i Tyskland skall tillämpas på andelar i bolag med begränsat ansvar som är etablerade i andra stater än Förbundsrepubliken Tyskland och på utdelning som härrör från sådana andelar.

39 Det är ostridigt att de skatteförmåner som består i en koncernförmån vid bolagsbeskattning och indirekt avräkning innebär en skattelättnad för förmånstagarna. Detta betyder att situationen för fasta driftställen som tillhör bolag som har säte i en annan medlemsstat och som inte kan erhålla denna skattelättnad är mindre fördelaktig än situationen för inhemska bolag, inklusive utländska bolags tyska dotterbolag.

40 Däremot har den tyska regeringen gjort gällande att i fråga om förmögenhetsskatt är situationen för ett fast driftställe som tillhör ett utländskt bolag, vilket nekas en koncernförmån, inte mindre fördelaktig än situationen för ett inhemskt dotterbolag till ett utländskt bolag, vilket beviljas denna skatteförmån, eftersom skattebördan för det utländska bolaget (moderbolaget eller huvudbolaget) är

densamma oavsett om det är ett fast driftställe eller ett dotterbolag som äger andelarna. Vid förmögenhetsbeskattning ingår andelar i ett utländskt närstående bolag i det fasta driftställets tillgångar och beskattas därför hos huvudbolaget. Om andelarna i ett utländskt närstående bolag inte skall ingå i dotterbolagets tillgångar på grund av en koncernförmån, skall det utländska moderbolaget redovisa värdet av sina andelar i dotterbolaget i Tyskland, vilket skall beräknas med beaktande av värdet av de andelar som dotterbolaget äger i det närstående bolaget, i enlighet med 121 § andra stycket fjärde punkten BewG, som var i kraft vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet. Ett tyskt dotterbolags andelar i ett utländskt närstående bolag beskattas således också hos moderbolaget som inte har hemvist i Tyskland.

41 Saint-Gobain ZN anförde dock vid förhandlingen, utan att bli motsagt på denna punkt, att tillämpningen av 121 § andra stycket fjärde punkten BewG är utesluten i målet vid den nationella domstolen på grund av artikel 19 i avtal mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike av den 21 juli 1959 om undvikande av dubbelbeskattning (*JORF* av den 8 november 1961, s. 10230, ändrat genom tillägg av den 9 juni 1969, *JORF* av den 22 november 1970, s. 10725). Enligt denna artikel skall ett moderbolag som inte har hemvist i Tyskland inte beskattas för andelar som ett tyskt dotterbolag äger i ett utländskt närstående bolag. De nationella reglerna om beviljande av koncernförmåner vid förmögenhetsbeskattning medför följaktligen att utländska bolags fasta driftställen och dotterbolag får olika skattebördor.

42 Det åligger den nationella domstolen att i det mål som den handlägger undersöka om beslutet att neka fasta driftställen som tillhör franska bolag koncernförmåner vid förmögenhetsbeskattning innebär att deras situation är mindre fördelaktig än situationen för tyska dotterbolag till franska bolag.

43 Under dessa omständigheter medför beslutet att neka fasta driftställen i Tyskland som tillhör utländska bolag de aktuella skatteförmånerna att det blir mindre

intressant för de sistnämnda bolagen att äga koncernandelar genom tyska filialer, eftersom tysk lag och dubbelbeskattningsavtal innebär att de aktuella skattelättnaderna endast kan komma i fråga för tyska dotterbolag som i egenskap av juridiska personer är oinskränkt skattskyldiga. Detta begränsar den frihet att välja lämplig juridisk form för verksamhet i en annan medlemsstat som artikel 52 första stycket andra meningen i fördraget uttryckligen tillerkänner ekonomiska aktörer.

44 Den särbehandling som filialer till utländska bolag erhåller jämfört med inhemska bolag och inskränkningen i friheten att välja vilken form som ett underordnat driftställe skall ha skall betraktas som en enda överträdelse av artiklarna 52 och 58 i fördraget.

45 Frågan är därför om denna särbehandling kan vara motiverad med hänsyn till fördragets bestämmelser om etableringsfriheten.

46 Den tyska regeringen har till att börja med gjort gällande att situationerna för inhemska och utländska bolag i allmänhet inte är jämförbara vid direkt beskattning.

47 Situationen för fasta driftställen som tillhör bolag som inte har hemvist i Tyskland skiljer sig enligt den tyska regeringen således objektivt sett från situationen för inhemska tyska bolag. De utländska bolagen är, på grund av de inkomster som de erhåller genom sina filialer i Tyskland och de tillgångar som dessa filialer har,

inskränkt skattskyldiga i Tyskland, medan inhemska bolag är oinskränkt skattskyldiga i Tyskland.

48 Domstolen konstaterar att vad beträffar möjligheten att beskatta utdelning som uppbärs i Tyskland på grund av andelar i utländska dotterbolag och närstående bolag och innehavet av dessa andelar, är situationerna för bolag som inte har hemvist i Tyskland men som har ett fast driftställe där och för inhemska tyska bolag objektivt sett jämförbara. Utdelning som uppbärs i Tyskland är skattepliktig där oavsett om den tillfaller ett inhemskt eller ett utländskt bolag, när det utländska bolaget erhåller utdelningen genom ett fast driftställe i Tyskland. Innehav i Tyskland av andelar i utländska dotterbolag och närstående bolag är skattepliktigt i Tyskland oavsett om det skall hänföras till ett inhemskt eller ett utländskt bolag, när det utländska bolaget har sådana andelar i ett fast driftställe i Tyskland.

49 Situationerna för inhemska och utländska bolag är i än högre grad jämförbara som särbehandlingen i själva verket endast sker vid beviljande av de aktuella skatteförmånerna, vilka gör det möjligt för inhemska bolag antingen att från bolagsskatten dra av det belopp som bolaget betalat som utländsk skatt på utdelning som härrör från andelar i utländska bolag eller att undanta nämnda utdelning eller andelar från bolagets samlade skattepliktiga inkomster och tillgångar i Tyskland. Beslutet att neka utländska bolag som har ett fast driftställe i Tyskland dessa förmåner medför att deras skattskyldighet, som teoretiskt sett inskränker sig till "nationella" inkomster och tillgångar, i själva verket omfattar utdelning från utländska källor och andelar i utländska bolag med begränsat ansvar. I de aktuella fallen är skillnaden mellan inskränkt och oinskränkt

skattskyldighet naturligtvis inte relevant, eftersom de samlade inkomsterna och tillgångarna varken innefattar utdelning som erhålls från utländska bolag eller andelar i utländska bolag på grund av att de ifrågavarande skatteförmånerna beviljas, förmåner som personer som är inskränkt skattskyldiga inte kan få.

50 Den tyska regeringen har vidare gjort gällande att beslutet att neka utländska bolag som har ett fast driftställe i Tyskland vissa skatteförmåner som beviljas inhemska bolag motiveras av behovet av att undvika den minskning av statens intäkter som skulle följa om de tyska skattemyndigheterna inte kunde kompensera den minskade skatten till följd av beviljandet av skattelättnaderna i fråga genom beskattning av den utdelning som utbetalas av det utländska bolaget med begränsat ansvar som har det fasta driftstället i Tyskland. Den tyska regeringen har anfört att även om de förlorade intäkterna i en medlemsstat till följd av beviljandet av de ifrågavarande skatteförmånerna delvis kompenseras genom beskattningen av utdelning som utbetalas av moderbolaget ("Kapitalertragsteuer", som uttas som källskatt på inkomster av rörligt kapital, och "Aktionärsteuer", aktieägarskatt), får inte den stat som beviljar ett fast driftställe som tillhör ett utländskt bolag med begränsat ansvar dessa skatteförmåner del av kompensationen, eftersom den staten inte deltar i beskattningen av vinsten i det utländska bolaget med begränsat ansvar.

51 Domstolen konstaterar att den minskning av intäkterna som skulle följa av att staten inte delvis kunde kompensera den skattesänkning som följer av att utländska bolag som har ett fast driftställe i Tyskland beviljas de olika skatteförmåner som är aktuella inte återfinns bland de hänsyn som nämns i artikel 56 i EG-fördraget (nu artikel 46 EG i ändrad lydelse) och inte kan anses som tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att berättiga en särbehandling som i princip strider mot artikel 52 i fördraget (se i detta hänseende domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 28).

52 Enligt den tyska regeringen motiveras beslutet att neka förmånerna även av den fördel som fasta driftställen har jämfört med inhemska dotterbolag vid överföring av vinster till det utländska huvud- eller moderbolaget.

53 Den tyska regeringen menar att eftersom fasta driftställen inte är självständiga juridiska personer, kan de inte utbetala sin vinst till huvudbolaget i form av utdelning på samma sätt som självständiga dotterbolag. Deras vinster förs direkt till det utländska huvudföretaget som endast är inskränkt skattskyldigt i Tyskland för dessa vinster. Även den portugisiska regeringen har anfört att i motsats till hur det går till när ett dotterbolag överför sin vinst till moderbolaget, blir det fasta driftställets hemföring av vinsten till det land där det har sitt säte inte föremål för någon källskatt i Tyskland. Den vinst som det fasta driftstället överför till huvudbolaget beaktas således inte vid överföringen till huvudbolaget. Den beaktas inte heller vid en eventuell senare utbetalning från det utländska huvudbolaget, medan vinsten i de inhemska bolagen beskattas ytterligare vid aktieutdelning.

54 Domstolen konstaterar emellertid att skillnaden i behandling i skattehänseende mellan inhemska bolag och filialer inte kan motiveras av andra fördelar som filialerna påstås ha jämfört med de inhemska bolagen och som enligt den tyska regeringen skulle uppväga de nackdelar som beslutet att neka de ifrågavarande skatteförmånerna medför. Även om det antas att sådana fördelar finns, kan de inte motivera att skyldigheten i artikel 52 i fördraget, att tillämpa principen om nationell behandling i fråga om de aktuella skatteförmånerna, åsidosätts (se i detta hänseende domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 21).

55 Den tyska regeringen har slutligen till stöd för beslutet att neka förmånerna åberopat att bilaterala avtal med tredje land inte omfattas av gemenskapens behörighetsområde. Den menar att beskattningen av inkomster och vinster omfattas av medlemsstaternas behörighet och att medlemsstaterna därför har frihet att sluta dubbelbeskattningsavtal med tredje land. Eftersom det inte har skett någon harmonisering inom gemenskapen på detta område, skall frågan huruvida fasta driftställen skall beviljas en internationell koncernförmån vid utdelning enligt ett beskattningsavtal med tredje land inte besvaras med tillämpning av gemenskapsrätten. Det är inte förenligt med den behörighetsfördelning som följer av gemenskapsrätten att utsträcka skatteförmåner som föreskrivs i avtal med tredje land till andra situationer.

56 Den svenska regeringen har tillagt att dubbelbeskattningsavtal bygger på principen om ömsesidighet och att balansen i dessa avtal skulle rubbas om de fördelar som följer av avtalsbestämmelserna skulle utsträckas till bolag som är etablerade i medlemsstater som inte är avtalsparter.

57 Domstolen konstaterar till att börja med att eftersom det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser, i synnerhet med stöd av artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget (nu artikel 293 andra strecksatsen EG), har medlemsstaterna fortfarande behörighet att bestämma, i förekommande fall genom avtal, enligt vilka kriterier som inkomst och förmögenhet skall beskattas i syfte att avskaffa dubbelbeskattning. I fråga om bilaterala dubbelbeskattningsavtal har medlemsstaterna frihet att fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsbehörigheten (se i detta hänseende dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30).

58 Vid utövandet av den så fördelade beskattningsbehörigheten kan medlemsstaterna emellertid inte underlåta att beakta gemenskapsreglerna. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna ändå beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet (se domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 19, och däri angiven rättspraxis).

59 I förevarande fall, där det är fråga om ett dubbelbeskattningsavtal mellan en medlemsstat och tredje land, skall den medlemsstat som är avtalspart enligt principen om nationell behandling bevilja fasta driftställen som tillhör utländska bolag de förmåner som föreskrivs i avtalet under samma förutsättningar som gäller för inhemska bolag.

60 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 81 i sitt förslag till avgörande kan Förbundsrepubliken Tysklands skyldigheter enligt gemenskapsrätten aldrig äventyra de skyldigheter som följer av dess åtaganden gentemot USA eller

Schweiziska edsförbundet. Balansen och ömsesidigheten i avtalen mellan Förbundsrepubliken Tyskland och dessa två länder kan inte rubbas genom att Förbundsrepubliken Tyskland ensidigt beslutar att utvidga den personkrets som i Tyskland kan beviljas den skatteförmån som föreskrivs i avtalen, i detta fall en internationell koncernförmån vid bolagsbeskattning, eftersom en sådan utvidgning inte på något sätt äventyrar de rättigheter som motparterna i avtalen har och inte heller medför några nya skyldigheter för dessa.

61 Den tyske lagstiftaren har inte ansett att bestämmelserna i de dubbelbeskattningsavtal som slutits med tredje land förhindrar att Förbundsrepubliken Tyskland ensidigt avstår från att utta skatt på utdelning som härrör från andelar i utländska bolag. När Standortsicherungsgesetz av den 13 september 1993 antogs utsträckte lagstiftaren nämligen ensidigt skatteförmånerna vid bolagsbeskattning till fasta driftställen som tillhör utländska bolag och undanröjde därmed den särbehandling i skattehänseende som de erhöll jämfört med bolag som hade sitt säte eller sin ledning i Tyskland.

62 Den svenska regeringen har i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att i vissa extremfall kan en utvidgning av dubbelbeskattningsavtalens tillämpningsområde leda till att det inte sker någon beskattning över huvud taget.

63 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 88 i sitt förslag till avgörande är ett sådant argument inte relevant i det aktuella målet, eftersom det inte har gjorts gällande att det finns någon risk för att vinsten inte kommer att beskattas i något land.

64 Följaktligen blir svaret på den nationella domstolens frågor att artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder mot att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat,

vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland. Dessa skatteförmåner är

— befrielse från bolagsskatt på utdelning som erhålls från bolag som är etablerade i tredje land (internationell koncernförmån vid bolagsbeskattning), i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal som slutits med tredje land,

— avräkning från den tyska bolagsskatten med den bolagsskatt som har uttagits i en annan stat än Förbundsrepubliken Tyskland på vinsten i ett dotterbolag som är etablerat där, i enlighet med nationell lagstiftning, och

— befrielse från förmögenhetsskatt på andelar i bolag som är etablerade i tredje land (internationell koncernförmån vid förmögenhetsbeskattning), också detta i enlighet med nationell lagstiftning.

Rättegångskostnader

65 De kostnader som har förorsakats den tyska, den portugisiska och den svenska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till dom-

stolen, 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 nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 30 juni 1997 ställts av Finanzgericht Köln — följande dom:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) utgör hinder mot att inte bevilja ett fast driftställe i Tyskland, som tillhör ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte i en annan medlemsstat, vissa skatteförmåner under samma förutsättningar som gäller för bolag med begränsat ansvar som har säte i Tyskland. Dessa skatteförmåner är

— **befrielse från bolagsskatt på utdelning som erhålls från bolag som är etablerade i tredje land (internationell koncernförmån vid bolagsbeskattning), i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal som slutits med tredje land,**

— **avräkning från den tyska bolagsskatten med den bolagsskatt som har uttagits i en annan stat än Förbundsrepubliken Tyskland på vinsten i ett dotterbolag som är etablerat där, i enlighet med nationell lagstiftning, och**

— **befrielse från förmögenhetsskatt på andelar i bolag som är etablerade i tredje land (internationell koncernförmån vid förmögenhetsbeskattning), också detta i enlighet med nationell lagstiftning.**

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Moitinho de Almeida	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón
Wathelet	Schintgen	

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 21 september 1999.

R. Grass — G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare — Ordförande