

|

## 61991J0330

DOMSTOLENS DOM AF 13. JULI 1993. - THE QUEEN MOD INLAND REVENUE COMMISSIONERS, EX PARTE COMMERZBANK AG. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - FORENEDE KONGERIGE. - ETABLERINGSRET - SELSKABSSKAT - INDIREKTE FORSKELSBEHANDLING PAA GRUNDLAG AF NATIONALITET. - SAG C-330/91.

*Samling af Afgørelser 1993 side I-04017*

*svensk specialudgave side I-00275*

*finsk specialudgave side I-00309*

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

## Nøgleord

++++

*Fri bevægelighed for personer ° etableringsfrihed ° skattelovgivning ° ret til tillæg ved udbetaling af overskydende skat ° ret forbeholdt selskaber, der har skattemæssigt hjemsted paa det nationale område ° ulovligt ° overskydende skat paa grund af skattemæssigt hjemsted i udlandet ° uden betydning*

*(EOEF-traktaten, art. 52 og 58)*

## Sammendrag

*Traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning indroemmer selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i denne stat, tillæg til tilbagebetalt overskydende skat, og naegter selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat, saadanne tillæg. Den omstaendighed, at de sidstnaevnte selskaber ikke ville have vaeret fritaget for skat, hvis de havde haft hjemsted i denne stat, er herved uden betydning.*

*Selv om kriteriet skattemæssigt hjemsted paa det nationale område gaelder, uanset hvor et selskabs hjemsted er beliggende, og dermed uafhaengigt af dets tilknytning til en stats retssystem, vil brugen af kriteriet i forbindelse med indroemmelsen af et tillæg til tilbagebetalt overskydende skat navnlig kunne vaere til skade for selskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater, thi det er nemlig oftest disse selskaber, der har skattemæssigt hjemsted uden for den paagaeldende*

medlemsstats omraade.

## Dommens præmisser

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

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

3 De faktiske omstaendigheder, som fremgaar af forelaeggelseskendelsen, er foelgende.

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

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

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

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

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

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

7 Commerzbank anmodede skattemyndighederne om at faa udbetalt tillægget til det tilbagebetalte beloeb ("repayment supplement"), som efter Commerzbank's beregninger androg 5 199 258 UKL.

8 Skattemyndighederne afviste Commerzbank's krav med den begrundelse, at selskabet ikke havde skattemaessigt hjemsted i Det Forenede Kongerige. Commerzbank anlagde derfor sag for High Court til proevelse af denne afgoerelse og gjorde gaeldende, at naegtelsen af at udbetale tillægget til personer, som ikke har skattemaessigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, udgjorde en begraensning af etableringsretten og en indirekte forskelsbehandling paa grundlag af

*nationalitet, idet de fleste af de beroerte selskaber var udenlandske.*

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

*10 Spørgsmaalet er affattet saaledes:*

*"Naar*

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

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

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

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

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

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

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

*er da den anden medlemsstats afslag paa at betale selskabet et tillæg til det tilbagebetalte beløb med den begrundelse, at det ikke har hjemsted i denne medlemsstat, uforeneligt med faelleskabsretten, navnlig EOEf-traktatens artikel 5, 7 og 52-58, og er det ved besvarelsen af dette spørgsmål relevant, at selskabet ikke ville have vaeret fritaget for skat (saaledes at der ikke ville opstaa noget spørgsmål om tilbagebetaling af skat og derfor heller ikke om tillæg til det tilbagebetalte beløb), saafremt selskabet havde haft hjemsted i denne medlemsstat?"*

*11 Hvad naermere angaar de faktiske omstaendigheder i hovedsagen, de relevante retsfor skrifter og de skriftlige indlaeg, der er indgivet til Domstolen, henvises til retsmoder rapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.*

*12 Det fremgaar af sagen, at den nationale ret med sit spørgsmål oensker at faa oplyst, for det foerste om traktatens artikel 52 og 58 samt artikel 5 og 7 er til hinder for, at der i henhold til en medlemsstats lovgivning udbetales et tillæg til den tilbagebetalte overskydende skat til selskaber, som har skattemaessigt hjemsted i denne medlemsstat, mens dette tillæg naegtes selskaber, som har skattemaessigt hjemsted i en anden medlemsstat, og for det andet om en saadan regel ogsaa er udtryk for forskelsbehandling, naar den skattefritagelse, der giver anledning til tilbagebetalingen, kun gaelder selskaber, der ikke har skattemaessigt hjemsted i denne medlemsstat.*

*13 Som Domstolen har fastslaaet i dommen af 28. januar 1986 (sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, praemis 18), omfatter den ret til frit at etablere sig, som statsborgere fra*

andre medlemsstater har i henhold til artikel 52, og som indebaerer adgang til at optage og udoeve selvstaendig erhvervsvirksomhed paa de vilkaar, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, i henhold til EOEf-traktatens artikel 58 en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtaegtsmaessige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Faellesskabet, til at udoeve virksomhed i den paagaeldende medlemsstat via en filial eller et agentur. For selskabers vedkommende fremhaeves i den forbindelse, at deres hjemsted i ovennaevnte forstand, som det er tilfaeldet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formaal at fastlaegge deres tilknytning til en stats retssystem. Domstolen har i samme dom udtalt, at saafremt det anerkendes, at etableringsmedlemsstaten frit kan gennemfoere en forskellig behandling alene paa grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, vil den naevnte traktatbestemmelse blive indholdsloes.

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

15 Selv om kriteriet skattemaessigt hjemsted paa det nationale omraade gaelder uanset, hvor et selskabs hjemsted er beliggende, vil brugen af kriteriet i forbindelse med indroemmelsen af tillaeget til den tilbagebetalte overskydende skat navnlig kunne vaere til skade for selskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater. Det er nemlig oftest disse selskaber, der har skattemaessigt hjemsted uden for den paagaeldende medlemsstats omraade.

16 Det Forenede Kongerige har for at retfaerdiggoere den nationale bestemmelse, der er genstand for hovedsagen, gjort gaeldende, at selskaber, som ikke har skattemaessigt hjemsted i landet, og som er i Commerzbank's situation, ikke forskelsbehandles i henhold til Det Forenede Kongeriges skatteordning, men tvaertimod indtager en privilegeret stilling. De er fritaget for skat, som normalt skal betales af selskaber, der har skattemaessigt hjemsted. Under disse omstaendigheder er der ikke tale om forskelsbehandling i forbindelse med tillaeget til den tilbagebetalte beloeb. Selskaber, der har skattemaessigt hjemsted, og selskaber, der ikke har skattemaessigt hjemsted, behandles nemlig forskelligt, fordi de er i forskellige situationer for saa vidt angaar selskabsskat.

17 Dette argument kan ikke tiltraedes.

18 En national bestemmelse som den i sagen omhandlede medfoerer forskelsbehandling. Naar et selskab, som ikke har skattemaessigt hjemsted, fratages retten til et tillaeget til den tilbagebetalte overskydende skat, som selskaber, der har skattemaessigt hjemsted, altid er berettiget til, stilles det mindre fordelagtigt end sidstnaevnte selskaber.

19 Den omstaendighed, at den skattefritagelse, som gav anledning til tilbagebetalingen, kun gaelder for selskaber, som ikke har skattemaessigt hjemsted, kan ikke begrunde en generel regel, som udelukker fordelene. Derfor er reglen udtryk for forskelsbehandling.

20 Det fremgaar af det ovenfor anfoerte, at den nationale rets spoergsmaal boer besvares med, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning indroemmer selskaber, som har skattemaessigt hjemsted i denne stat, tillaeget til tilbagebetalt overskydende skat, og naegter selskaber, der har skattemaessigt hjemsted i en anden medlemsstat, saadanne tillaeget. Den omstaendighed, at de sidstnaevnte selskaber ikke ville have vaeret fritaget for skat, hvis de havde haft hjemsted i denne stat, er herved uden betydning.

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

## Afgørelse om sagsomkostninger

*Sagens omkostninger*

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

## Afgørelse

*Paa grundlag af disse præmisser*

*kender*

*DOMSTOLEN*

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

*Traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning indroemmer selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i denne stat, tillæg til tilbagebetalt overskydende skat, og nægter selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat, saadanne tillæg. Den omstaendighed, at de sidstnaevnte selskaber ikke ville have vaeret fritaget for skat, hvis de havde haft hjemsted i denne stat, er herved uden betydning.*