

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PAOLO MENGOTZI

fremsat den 29. marts 2007¹

I — Indledning

1. Domstolen har gennem en årrække oplevet en betydelig stigning i antallet af sager, hvor den skal bedømme forholdet mellem forskellige aspekter af den direkte beskatning i medlemsstaterne og de former for fri bevægelighed, der er fastlagt i traktaten.
2. Som generaladvokat Geelhoed for nylig gjorde opmærksom på med hensyn til anvendelsen af disse former for fri bevægelighed på selskabsbeskatning², skal Domstolen tage stilling til stadig mere komplekse retlige og faktiske forhold for at afprøve grænserne for traktatens bestemmelser om fri bevægelighed.
3. Den anmodning om præjudiciel afgørelse, som Finanzgericht Münster (Tyskland) har indgivet til Domstolen, tilhører denne sagskategori.
4. Domstolen anmodes i det væsentlige om at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser er til hinder for, at en medlemsstat, her Forbundsrepublikken Tyskland, for at undgå dobbeltbeskatning af indkomst og formue, som erhverves af personer, der er fuldt skattepligtige på dens område, og som hidrører fra visse investeringer i en anden medlemsstat, uanset bestemmelserne i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der tidligere er indgået mellem disse to stater, ensidigt erstatter den såkaldte fritagelsesmetode med den såkaldte fradragsmetode.
5. De to ovennævnte metoder benyttes som oftest uni- eller bilateralt af medlemsstaterne til navnlig i grænseoverskridende situationer at mindske eller forhindre juridisk dobbeltbeskatning (beskatning af samme indkomst to gange hos den samme skatteyder) eller økonomisk dobbeltbeskatning (beskatning af den samme indkomst to gange hos forskellige skatteydere).

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Jf. punkt 3 i forslag til afgørelse af 23.2.2006 i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Sml. I, s. 11673.

6. Fritagelsesmetoden gør det muligt for en borger i en stat, hvis indkomster eller formuegoder beskattes i den kildestat, hvor disse indkomster optjenes, eller disse formuegoder befinder sig, at opnå skattefritagelse for disse indkomster eller formuegoder i bopælsstaten. Bopælsstaten kan imidlertid anvende et progressionsforbehold, som bevirker, at der tages hensyn til fritagelsen, når skatten på borgerens øvrige indkomst eller formue beregnes.

7. Efter fradragsmetoden indrømmer bopælsstaten et nedslag i eller en godtgørelse af den skat, den opkræver af borgerens indkomst eller formue, svarende til den indkomst- eller formueskat, der er erlagt i kildestaten.

den tyske lovgivning om kontrollerede udenlandske selskaber (herefter »CFC-selskaber«).

9. Som det vil fremgå af den retlige vurdering i dette forslag til afgørelse, fordrer denne sag efter min opfattelse en fortolkning og anvendelse af to retninger i Domstolens praksis, hvoraf den ene vedrører undgåelse af dobbeltbeskatning, og den anden, som er nyere, vedrører foreneligheden af de regler, medlemsstaterne har vedtaget for at opveje de eventuelle skattefordele, fællesskabsborgerne opnår i andre medlemsstater, hvor skattesatsen er lavere end i den medlemsstat, disse statsborgere bor i. Disse to retninger i retspraksis er ikke nødvendigvis modstridende, men skal dog vurderes samlet for at finde den bedst mulige balance mellem dels medlemsstaternes beskatningskompetence, dels hensynet til det indre markeds funktion og navnlig til udøvelsen af den traktatsikrede ret til fri bevægelighed.

II — Retsforskrifter

8. Den foreliggende sag kendetegnes bl.a. ved, at en af de vigtigste betingelser for, at fradragsmetoden ifølge tysk skattelovgivning kan træde i stedet for fritagelsesmetoden, er, at skattesatsen i den medlemsstat, hvor investeringerne foretages, er lavere end den, der er fastsat i de bestemmelser i den tyske skattelovgivning, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Som jeg vil komme nærmere ind på senere, indgår disse bestemmelser, som gælder for »faste driftssteder«, der oprettes af tyske statsborgere i udlandet, i

A — *Den tyske skattelovgivning og undgåelse af dobbeltbeskatning i Tyskland*

10. I henhold til § 1 i Einkommensteuergesetz (den tyske lov om indkomstskat)³

3 — RGBl. 1934 I, s. 1005.

beskattes skattepligtige personer, der er hjemmehørende i Tyskland, i princippet af hele deres indkomst, uanset om de er tyske statsborgere eller ej. Denne regel gælder for alle former for indkomst, herunder drifts-overskud og kapitalindkomst.

11. Under den tyske beskatningsordning henføres overskud, der opnås af tyske eller udenlandske personselskaber, ikke direkte til disse selskaber, men til selskabsdeltagerne, som er fysiske personer, der er fuldt skattepligtige i Tyskland, i forhold til deres kapitalandele og beskattes hos dem (ifølge »princippet om personselskabers skattemæssige transparens«). For udenlandske personselskaber som sagsøgeren i hovedsagen, Columbus Container Services BVBA & Co. (herefter »Columbus«), henføres overskuddet direkte til de selskabsdeltagere, der bor i Tyskland, selv om selskabet som sådan er selskabsskattepligtigt i den medlemsstat, hvor det har sit hjemsted.

12. Forbundsrepublikken Tyskland har for at undgå, at tyske statsborgere beskattes to gange af indkomst og formue, der erhverves i udlandet, indgået en række bilaterale overenskomster, som bygger på den modelkonvention om indkomst- og formuebeskatning, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling

(OECD), heriblandt den her omhandlede overenskomst med Kongeriget Belgien.

13. I henhold til artikel 23 i den overenskomst, der blev indgået i Bruxelles den 11. april 1967 mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland for at undgå dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter⁴, er indkomst, der oppebæres af tyske statsborgere i Belgien, herunder afkast af kapital, som er investeret i interessentskaber og kommanditselskaber i Belgien, og som efter bestemmelserne i den nævnte overenskomst beskattes i denne stat, skattefritaget i Tyskland. Fritagelsen gælder også for formuegoder, der er beliggende i Belgien og ejes af tyske statsborgere. Forbundsrepublikken Tyskland har imidlertid bevaret retten til at medregne de fritagne indkomster og formuegoder, når de tyske skattesatser fastsættes (fritagelsesmetoden med et eventuelt progressionsforbehold).

14. Ifølge § 20, stk. 2 og 3, i Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (tysk lov om beskatning af udenlandsk indkomst)⁵, som affattet ved Missbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz (tysk lov om bekæmpelse af

4 — Henholdsvis BGBl. 1969 II, s. 18, og *Moniteur belge* af 30.7.1969.

5 — BGBl. 1972 I, s. 1713.

skattesvig og forenkling af skattereglerne)⁶ (herefter »AStG«), der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, kan denne regel dog fraviges i visse tilfælde. Denne bestemmelse blev indsat i AStG bl.a. for at forhindre, at tyske statsborgere omgår AStG's øvrige bestemmelser om beskatning af indkomster, der hidrører fra CFC-selskaber (»Zwischengesellschaft«), som har status som juridiske personer og er etableret i medlemsstater, hvor skatten er lavere. Formålet med disse bestemmelser er at modvirke skatteunddragelse.

15. Med hensyn til undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomst, der hidrører fra et fast driftssted, præciseres det i AStG's § 20, stk. 2, at »[v]ed indkomst, som har karakter af investeringskapital i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i § 10, stk. 6, andet punktum, og som erhverves af et udenlandsk driftssted, etableret af et i Tyskland fuldt skattepligtigt skattesubjekt, og som ville have været skattepligtigt som »Zwischeneinkünfte« (passiv indkomst), såfremt driftsstedet havde været et udenlandsk selskab, skal dobbeltbeskatning søges undgået gennem modregning af den udenlandske skat, der er blevet pålagt indkomsten, og ikke ved fritagelse«.

16. Hvad angår undgåelse af dobbeltbeskatning af formue, bestemmer AStG's § 20, stk. 3, at »[i] de i stk. 2 omhandlede tilfælde skal dobbeltbeskatning af formue, der hidrører fra indkomster, som har karakter af investeringskapital i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i § 10, stk. 6, andet

punktum, bortset fra indkomster, som har karakter af investeringskapital i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i § 10, stk. 6, tredje punktum, søges undgået gennem modregning af den udenlandske skat, der er blevet pålagt denne formue, og ikke ved fritagelse«.

17. AStG's § 10, stk. 6, andet punktum, præciserer, at »Zwischeneinkünfte (passiv indkomst), der har karakter af investeringskapital, omfatter indkomst fra det udenlandske passive selskab (»Zwischengesellschaft«), der er erhvervet ved besiddelse, forvaltning, bevaring eller forøgelse af værdien af betalingsmidler, fordringer, værdipapirer, andelsbeviser eller lignende aktiver [...]«.

18. Det fremgår af sagen, at AStG kræver, at fire andre betingelser er opfyldt, for at fradragsmetoden i AStG's § 20, stk. 2 og 3, kan finde anvendelse. Der er tale om følgende betingelser:

- Den indkomst, der er erhvervet af et udenlandsk driftssted og har karakter af investeringskapital, er »undergivet en lav beskatning« i henhold til AStG's § 8, stk. 3, dvs. at indkomsten ikke i den stat, hvor ledelsen er beliggende, undergives

6 — BGBl. 1993 I, s. 2310.

en indkomstbeskatning på 30% eller mere.

hver især for en andel på 10%. Den resterende andel på 20% ejedes af et tysk person-selskab, hvis deltagere også havde bopæl i Tyskland.

- Den indkomst, der har karakter af investeringskapital, opfylder hverken betingelserne i § 8, stk. 1, nr. 7, og § 8, stk. 2, eller i § 13 i AStG.

- Den indkomst, der har karakter af investeringskapital, kan ikke anses for at hidrøre fra en »aktiv« virksomhed som nævnt i AStG's § 8, stk. 1, nr. 1-6.

- Tyske skattesubjekter skal eje mindst 10% af kapitalen i det pågældende foretagende.

20. Columbus er ikke skattepligtigt i Tyskland. Efter tysk skattelovgivning betragtes det ikke som et CFC-selskab, men som et udenlandsk »fast driftssted« ejet af personer, der er hjemmehørende i Tyskland. Columbus' indkomst og formue henføres derfor direkte til selskabsdeltagerne, som betaler indkomst- og formueskat i Tyskland.

21. Columbus' formål er at koordinere Oetker-koncernens aktiviteter og at levere finansielle tjenester inden for koncernen. Selskabet står navnlig for centralisering af de finansielle transaktioner, finansiering af datterselskabers eller filialers likviditet, centralisering og koordinering af bogføring, administrative opgaver og reklame- og markedsføringsaktiviteter samt elektronisk databehandling.

III — Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19. Columbus er et belgisk kommanditselskab. Det blev stiftet i 1989 og har hjemsted i Antwerpen i Belgien. I 1996 var selskabskapitalen fordelt på otte fysiske personer, hvoraf de seks tilhørte den samme familie. De var alle bosat i Tyskland og tegnede sig

22. Columbus' økonomiske virksomhed sigter først og fremmest mod forvaltning af investeringskapital i henhold til AStG's § 10, stk. 6, andet punktum. I forbindelse med de

forvaltningsmæssige opgaver opnåede Columbus i 1996 et »driftsoverskud« på 8044619 DEM og »øvrige indtægter« på 53 477 DEM.

gerne. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt betragtede de øvrige indtægter som omfattet af exemption med progressionsforbehold. Overskuddet på 8044619 DEM blev derimod fuldt beskattet, dog således at den i Belgien betalte skat blev modregnet.

23. De belgiske skattemyndigheder betragtede Columbus som et »koordinationscenter« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i kongelig anordning nr. 187 af 30. december 1982 om oprettelse af koordinationscentre⁷. Den beskatningsordning, som koordinationscentrene er omfattet af, afviger i flere henseender fra den almindelige belgiske beskatningsordning. For det første er centrenes skattepligtige indkomst fastsat efter en fast takst ifølge den såkaldte cost plus-metode. Indkomsten svarer til en procentdel af udgifterne og driftsomkostningerne eksklusive personaleudgifter, finansielle omkostninger og selskabsskat⁸. I henhold til denne ordning blev mindre end 30% af Columbus' faktisk opnåede overskud beskattet i 1996.

24. I Tyskland betragtede Finanzamt Bielefeld-Innenstadt Columbus som et personselskab. På grundlag af § 20, stk. 2, i AStG henførte de tyske skattemyndigheder ved afgørelse af 8. juni 1998 om beregning af overskuddet for 1996 Columbus' »driftsoverskud« på 8044619 DEM og »øvrige indtægter« på 53 477 DEM til selskabsdelta-

25. Ved afgørelse af 16. juni 1998 fastsatte de tyske skattemyndigheder Columbus' virksomhedsformue pr. 1. januar 1996 med henblik på at beregne selskabsdeltagernes formueskat.

26. Columbus indbragte på selskabsdeltagernes vegne disse afgørelser — men ikke afgørelsen om de »øvrige indtægter« — for Finanzgericht Münster med påstand om, at AStG's § 20, stk. 2 og 3, var uforenelig med bestemmelserne i EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF). Columbus mener, at man ved at erstatte den fritagelsesmetode, der er fastsat i artikel 23 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien, med fradragsmetoden i AStG's § 20, stk. 2 og 3, forøgede selskabsdeltagernes skattebyrde med ca. 250 000 EUR i det omtvistede år.

27. Finanzgericht Münster kan ikke udelukke, at bestemmelserne i AStG's § 20, stk. 2 og 3, medfører en overtrædelse af etable-

7 — *Moniteur belge* af 13.1.1983.

8 — Jf. i denne retning dom af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, Sml. I, s. 5479, præmis 9.

ringsfriheden. Retten er også i tvivl om, hvorvidt disse bestemmelser er forenelige med de frie kapitalbevægelser, idet den efterbeskatning, der sker af udenlandsk indkomst, er egnet til at afholde indlænderne fra at foretage investeringer i en anden medlemsstat.

28. Finanzgericht Münster har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

IV — Retsforhandlingerne for Domstolen

29. Der er i medfør af Domstolens statsartikel 23 indgivet skriftlige indlæg til Domstolen af Columbus, den tyske, belgiske, nederlandske og portugisiske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber. Bortset fra Den Portugisiske Republik, der ikke gav møde, afgav disse parter desuden mundtlige indlæg i retsmødet den 28. september 2006.

V — Stillingtagen

»Er det i strid med EF-traktatens artikel 52 [...] og EF-traktatens artikel 73 B, 73 C og 73 D (nu artikel 56 EF, 57 EF og 58 EF), når det af reglerne i § 20, stk. 2 og 3, i Außensteuergesetz (herefter »AStG«), som affattet ved Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz af 21. december 1993, følger, at indtægter, som har karakter af investeringskapital i et udenlandsk driftssted, der er etableret af et skattesubjekt, som er fuldt skattepligtig i Tyskland — hvilke indtægter ville være skattepligtige som passive indtægter, såfremt det faste driftssted havde været et udenlandsk selskab — i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien af 11. april 1967 ikke er fritaget fra dobbeltbeskatning ved fritagelse for national beskatning, men ved modregning af den udenlandske udbytteskat?«

A — *Afgrænsningen af den problematik, der ligger i det præjudicielle spørgsmål*

30. Før jeg går i gang med at undersøge det præjudicielle spørgsmål i forhold til fællesskabsretten, kræves en nærmere afgrænsning af den problematik, som den forelæggende ret har rejst.

31. Der er tre spørgsmål, som efter min opfattelse ikke bør omfattes af Domstolens vurdering i den foreliggende sag.

32. Det må indledningsvis påpeges, at det præjudicielle spørgsmål ikke direkte vedrører ordningen for »kapitalandele i udenlandske passive selskaber«⁹ i henhold til kapitel 4 i AStG (§ 7-14 i denne lov), men ordningen for »anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster« i § 20, stk. 2 og 3, i AStG for så vidt angår visse overskud, der opnås af udenlandske faste driftssteder, som ikke har status som juridiske personer efter tysk skattelovgivning, og hvis ejere beskattes af hele deres indkomst og formue i Tyskland.

33. AStG's kapitel 4 omhandler den skattemæssige behandling af udenlandsk etablerede selskaber, der har status som juridiske personer i henhold til tysk skatteret¹⁰, og hvorom det gælder, at det overskud, de i AStG's forstand opnår i løbet af et regnskabsår i en stat, hvor skatteniveauet er lavere end fastsat i AStG's bestemmelser (under 30%), anses for at være fordelt på aktionærerne, som i det samme regnskabsår er fuldt skattepligtige i Tyskland¹¹.

34. Ved afgørelsen af, om et udenlandsk fast driftssted som det i hovedsagen omhandlede i henhold til AStG's § 20, stk. 2 og 3, falder

ind under AStG's anvendelsesområde, skal der ifølge denne bestemmelse tages hensyn til de betingelser, der også gælder for udenlandske passive selskaber.

35. Som den tyske regering har erkendt, forfølger AStG's § 20, stk. 2 og 3, i øvrigt det samme formål som de bestemmelser, der gælder for udenlandske passive selskaber, nemlig at forhindre, at tyske skattepligtige, der opretter faste driftssteder i udlandet, som det er tilfældet i hovedsagen, omgår bestemmelserne i AStG's kapitel 4 om udenlandske passive selskaber ved i medfør af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Forbundsrepublikken Tyskland har indgået, at undgå beskatning i denne stat af de overskud, som disse faste driftssteder opnår i medlemsstater, hvor skattesatserne er lavere end i Tyskland.

36. Man kan ikke se fuldstændig bort fra disse omstændigheder, som navnlig er vigtige for at forstå baggrunden for AStG's § 20, stk. 2 og 3, men det står alligevel fast, at Domstolen ikke er blevet anmodet om at fortolke fællesskabsretten med hensyn til anvendelsen af bestemmelserne i AStG's kapitel 4 på et udenlandsk passivt selskab, som tilsyneladende er omfattet af en anden ordning end den, der er fastlagt i AStG's § 20, stk. 2 og 3.

9 — CFC-selskaber.

10 — Jf. AStG's § 7, stk. 1.

11 — Jf. AStG's § 10, stk. 1 og 2.

37. Den forelæggende ret har således gjort det klart, at Columbus som personselskab efter tysk skatteret er omfattet af AStG's § 20, stk. 2 og 3, uanset hvor selskabet er etableret, og ikke af den ordning, der i henhold til de øvrige bestemmelser i AStG gælder for CFC-selskaber.

38. I forbindelse med det næste spørgsmål, der er forbundet med det første, skal det endvidere præciseres, at det ikke er forskellen mellem Columbus' retlige og skattemæssige kvalifikation i Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien, som den forelæggende ret mener kan være en begrænsning af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten, men udelukkende den omstændighed, at fritagelsesmetoden erstattes af fradragsmetoden for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning af tyske ejere af et fast driftssted i udlandet.

39. Columbus er som nævnt stiftet som et belgisk kommanditselskab. Selskabet har efter belgisk ret status som selvstændig juridisk person i forhold til selskabsdeltagerne, dvs. komplementarerne og kommanditisterne. I skattemæssig henseende er Columbus i princippet selskabsskattepligtigt, men omfattet af den ordning, der gælder for koordinationscentre. Det er dog stadig en juridisk person. I Tyskland behandles Columbus derimod som et personselskab,

der i skattemæssig henseende sidestilles med et fast driftssted, hvis ejere er fysiske personer, som bor i Tyskland, hvilket betyder, at Columbus' overskud fordeles direkte på ejerne. Columbus er således skattemæssigt transparent i denne medlemsstat.

40. Analyser af den internationale skatteret vedrørende problematikken vedrørende personselskabers transparens har vist den »helt særlige« kompleksitet, som kendetegner dette rets område¹², og som navnlig skyldes uenighed om kvalifikationen af personselskaber, der kvalificeres som sådan i nogle stater, men som kapitalselskaber i andre stater, og den omstændighed, at de undersøgte forhold omfatter to eller tre parter (kildestaten, den stat, hvor personselskabet er etableret, og selskabsdeltagerens bopælsstat). Disse vanskeligheder kan dog lettes ved hjælp af bestemmelserne i de skatteoverenskomster, der indgås mellem stater.

41. Fællesskabsretten kræver på sit nuværende udviklingstrin ikke, at medlemsstaterne anerkender den retlige og skattemæssige status, som foretagender, der udøver

12 — Som formuleret af J.-P. Le Gall i en analyserapport vedrørende komparativ skatteret med titlen *International tax problems of partnerships*, der er baseret på mere end 28 nationale rapporter og udarbejdet af International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, Kluwer Law International, Haag, 1995, s. 604.

erhvervsmæssig virksomhed i andre medlemsstater, tillægges i henhold til disse medlemsstaters nationale lovgivning.

42. EF-traktatens artikel 220, tredje led (nu artikel 293, tredje led, EF), bestemmer som bekendt, at medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, indleder indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre gensidig anerkendelse af de i EF-traktatens artikel 58, stk. 2, nævnte selskaber (nu artikel 48, stk. 2, EF).

43. De seks medlemsstater, der grundlagde Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, har vedtaget en konvention om gensidig anerkendelse af selskaber og juridiske personer, som blev undertegnet i Bruxelles den 29. februar 1968¹³. Konventionen blev ikke ratificeret af alle disse stater og trådte derfor ikke i kraft.

44. Selv om medlemsstaterne ikke gensidigt anerkender selskaber og juridiske personer, skal de dog sikre den frie bevægelighed, der er foreskrevet i traktaten.

45. I den foreliggende sag beror den eventuelle hindring for den traktatfæstede frie bevægelighed ikke på, at Columbus kvalificeres som et fast driftssted efter tysk skatteret. Det er netop denne kvalifikation, der var årsag til, at Columbus indtil det omtvistede skatteår i medfør af de relevante bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien kunne behandles efter den fritagelsesmetode, som Columbus kræver opretholdt i hovedsagen¹⁴.

46. Jeg finder det endelig ufornuddent, at Domstolen undersøger Columbus' påstande om, at AStG's § 20, stk. 2 og 3, strider mod bestemmelserne i den nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det bør således understreges, at Domstolen ikke inden for rammerne af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har kompetence til at afgøre dette spørgsmål, der ikke vedrører fællesskabsrettens fortolkning¹⁵.

47. Det betyder naturligvis ikke, at Domstolen ikke med henblik på at give en

13 — Bull. Suppl. 2/1969, s. 7.

14 — Hvis Columbus var blevet kvalificeret som et kapital-selskab i henhold til tysk ret, ville selskabet utvivlsomt være blevet omfattet af ordningen for udenlandske passive selskaber (CFC-selskaber), som angiveligt var mindre gunstig (kapitel 4 i AStG). Den forelæggende ret har imidlertid ikke fremsat denne teori, som jeg derfor ikke vil komme nærmere ind på.

15 — Jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 18. Jf. også punkt 25 i generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i Gilly-sagen, dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Sml. I, s. 2793.

fortolkning af fællesskabsretten, der kan anvendes af den nationale ret, om nødvendigt kan tage hensyn til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når den forelæggende ret, som det her er tilfældet, med rette har peget på denne overenskomst som en af de retsforskrifter, der finder anvendelse på hovedsagen¹⁶. Jeg er i øvrigt enig med generaladvokat Geelhoed, som i sit forslag til afgørelse i *Denkavit International og Denkavit France-sagen*¹⁷ påpegede, at der bør tages hensyn til en dobbeltbeskatningsoverenskomsts indvirkning på en skatteydere situation, når det i en specifik sag skal vurderes, om der foreligger en hindring for den frie bevægelighed, der er garanteret ved traktaten. Hvis man ikke gjorde det, ville det navnlig betyde, at man så bort fra skatteyderens virksomheds økonomiske virkelighed og de eventuelle incitamenter i en grænseoverskridende sammenhæng.

dragsmetoden for at undgå dobbeltbeskatning af Columbus' ejeres indkomst og formue i Tyskland. Hvis det antages, at der foreligger en sådan restriktion, vil jeg endelig undersøge, om den eventuelt kan begrundes i tvingende almenne hensyn.

B — Spørgsmålet, om det er bestemmelserne om etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser, der finder anvendelse

49. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om en bestemmelse som den, der er indeholdt i AStG's § 20, stk. 2 og 3, er forenelig med etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser.

48. I lyset af de retlige og faktiske omstændigheder, den forelæggende ret har beskrevet, vil jeg i det følgende først klarlægge, hvilken af de to former for fri bevægelighed den nationale ret har fremhævet (etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser), der principalt finder anvendelse på den foreliggende sag. Jeg vil dernæst vurdere, om det havde en restriktiv virkning, at fritagelsesmetoden blev erstattet med fra-

50. Det fremgår af retspraksis, at når en statsborger i en medlemsstat, som er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift, er det traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, der finder anvendelse, og ikke bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser¹⁸.

16 — Jf. i denne retning dom af 14.12.2006, sag C-170/05, *Denkavit International og Denkavit France*, Sml. I, s. 11949, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.

17 — Jf. punkt 33-38 i forslag til afgørelse af 27.4.2006 i den sag, der lå til grund for dommen i sagen *Denkavit International og Denkavit France*.

18 — Jf. navnlig dom af 13.4.2000, sag C-251/98, *Baars*, Sml. I, s. 2787, præmis 22, af 21.11.2002, sag C-436/00, *X og Y*, Sml. I, s. 10829, præmis 37, og af 12.9.2006, sag C-196/04, *Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas*, Sml. I, s. 7995, præmis 31.

51. Det er ikke altid let at afgøre, hvilken af disse to former for fri bevægelighed der gælder, ikke mindst i en præjudiciel sag, hvor den nationale ret er bedre i stand til konkret at vurdere de rettigheder, en fællesskabsborger opnår som følge af sine kapitalandele i det pågældende selskab.

52. Som jeg har påpeget i punkt 18 ovenfor, støttes anvendelsen af AStG's § 20, stk. 2 og 3, i den foreliggende sag bl.a. på den omstændighed, at et tysk skattesubjekt ejer mindst 10% af kapitalen i det faste driftssted. Med en kapitalandel i denne størrelsesorden virker det umiddelbart umuligt at udøve en sådan indflydelse på beslutningerne i dette selskab, at der kan træffes afgørelse om dets drift. Hvis det er tilfældet, skal de omtvistede bestemmelsers forenelighed først og fremmest vurderes på grundlag af EF-traktatens artikel 73 B — 73 D.

53. I lyset af de omstændigheder, der er beskrevet nedenfor, kan dog også være relevant at tage hensyn til etableringsfriheden.

54. For det første er den tyske lovgivers formål med at erstatte fritagelsesmetoden med fradragsmetoden at forhindre omgåelse af bestemmelserne i den tyske skattelovgivning, heriblandt AStG's bestemmelser om CFC-selskaber, der oprettes som datterselskaber i udlandet. AStG er i den henseende

fortrinsvis rettet mod tyske statsborgeres virksomheder i udlandet, i det foreliggende tilfælde et personselskab, der efter tysk skattelovgivning betragtes som et fast driftssted.

55. Betragter man hovedsagen, kontrolleres Columbus for det andet ikke blot af mindst seks fysiske personer, der tilhører den samme familie og hver især ejer 10% af kapitalen i det pågældende selskab. Disse personer handler også, som Columbus oplyste under retsmødet, i forening og repræsenteres af den samme person på selskabets generalforsamling. De otte selskabsdeltagere vil således tilsammen kunne udøve en betydelig indflydelse på Columbus' beslutninger. Hvis de frie kapitalbevægelser begrænses, vil det i denne sammenhæng blot være en konsekvens af den påståede hindring for etableringsfriheden.

56. På baggrund af disse betragtninger og den omstændighed, at den nationale ret ikke har fremlagt tilstrækkeligt præcise oplysninger til, at det kan afgøres med sikkerhed, hvilken af de to ovenfor anførte former for fri bevægelighed der primært er tale om i den foreliggende sag, er det uden tvivl nødvendigt at undersøge en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede både ud fra EF-traktatens artikel 52 og artikel 73 B.

57. Jeg mener dog, at resultatet vil være det samme, uanset hvilken af disse bestemmelser der anvendes. Jeg foreslår derfor, at den foreliggende sag behandles på grundlag af EF-traktatens 52, men at der samtidig tages hensyn til, at et tilsvarende ræsonnement gør sig gældende for EF-traktatens artikel 73 B.

og portugisiske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen, har anført, at bestemmelsen i AStG's § 20, stk. 2 og 3, tilvejebringer ligebehandling mellem en grænseoverskridende skattemæssig situation som den, Columbus' ejere befinder sig i, og en rent intern situation. De mener derfor ikke, at der er tale om en hindring for etableringsfriheden.

C — Om der foreligger en hindring for etableringsfriheden

58. Det største problem i den foreliggende sag er spørgsmålet om, hvorvidt en bestemmelse som den, der er indeholdt i AStG's § 20, stk. 2 og 3, kan betegnes som en hindring for etableringsfriheden.

61. Der er grund til at erindre om, at den ret til frit at etablere sig, som fællesskabsborgerne har i henhold til EF-traktatens artikel 52, indebærer en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, der i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere¹⁹, eller for statsborgere fra andre medlemsstater, som har bopæl på dens område²⁰.

59. Columbus og den belgiske regering mener, at AStG's § 20, stk. 2 og 3, afholder tyske statsborgere fra at etablere sig i den medlemsstat, de ønsker, fordi fradragsmetoden kun finder anvendelse, hvis de tyske statsborgeres indkomst er en såkaldt passiv indkomst, som er erhvervet i en medlemsstat, hvor beskattningen er lavere end den, der er fastlagt i AStG's bestemmelser.

62. Selv om traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, har Domstolen erkendt, at de samtidig indebærer et forbud mod, at *oprindelsesmedlemsstaten* forhindrer, at en af dens

60. De øvrige parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, dvs. den tyske, nederlandske

19 — Jf. bl.a. dom af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 40, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 41.

20 — Jf. Baars-dommen, præmis 29.

statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat²¹.

63. Forbuddet mod, at medlemsstaterne indfører restriktioner for etableringsfriheden, finder desuden også anvendelse på skatteregler. Det fremgår således af retspraksis, at selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådan hører under Det Europæiske Fællesskabs kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence²².

64. Med hensyn til restriktioner, der følger af oprindelsesmedlemsstatens skatte Lovgivning, har Domstolen således fastslået, at traktatens bestemmelser om etableringsfriheden er til hinder for, at en medlemsstat for at imødegå en risiko for skatteunddragelse indfører regler om beskatning af avancer på værdipapirer, som endnu ikke er realiseret, i tilfælde af at en skattepligtig flytter sit skattemæssige hjemsted fra denne medlemsstat, hvorimod en skattepligtig, der forbliver i denne stat, først skal svare skat af avancen, når den faktisk realiseres. Domstolen mente, at selv

om den nationale bestemmelse, der var tale om i denne sag, ikke forbød en skattepligtig at udøve sin etableringsret, kunne den ikke desto mindre »hindre udøvelsen af denne ret, idet den i det mindste har den virkning, at skattepligtige, der ønsker at slå sig ned i en anden medlemsstat, kan *afholde sig herfra*«²³. Domstolen fastslog således, at forskellen i behandlingen med hensyn til aktieavancebeskatning »kan bevirke, at en skattepligtig *afholder sig fra* at [flytte sit hjemsted fra medlemsstaten]«, og derfor kunne udgøre en hindring for etableringsfriheden²⁴.

65. I en endnu nyere dom i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas fastslog Domstolen i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse vedrørende Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning, at den særlige skattemæssige behandling, der følger af denne lovgivning, og den ulempe, der følger heraf for de hjemmehørende selskaber, som har et datterselskab, der i en anden medlemsstat beskattes på et lavt niveau, kan hindre udøvelsen af etableringsfriheden for disse selskaber ved at *afholde dem fra at oprette, erhverve eller opretholde et datterselskab* i en medlemsstat, hvori dette beskattes på et sådant niveau, og at de således udgør en hindring for etableringsfriheden²⁵.

21 — Jf. bl.a. dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail og General Trust, Sml. s. 5483, præmis 16, og af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 42, og dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 1083, præmis 31 (min fremhævelse).

22 — Jf. i denne retning De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 44, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 40, samt dommen i sagen Denavit International og Denavit France, præmis 18. Jf. for så vidt angår frie kapitalbevægelser også den nyligt afsagte dom af 14.11.2006, sag C-513/03, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis.

23 — De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 45 (min fremhævelse).

24 — Samme dom, præmis 46-48 (min fremhævelse). Jf. også dom af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 34-39.

25 — Præmis 46 (min fremhævelse).

66. Denne dom, som jeg vil vende tilbage til senere, er af særlig interesse for den foreliggende sag. Den blev desuden drøftet indgående af parterne under retsmødet.

67. På dette trin i min gennemgang skal jeg blot bemærke, at Domstolen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas fastslog, at situationen var sammenlignelig for på den ene side et moderselskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, for et datterselskab, der var hjemmehørende i en medlemsstat, hvor overskuddet blev beskattet på et lavere niveau end i Det Forenede Kongerige, og som var omfattet af denne stats CFC-lovgivning, og på den anden side et moderselskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvis datterselskab også var hjemmehørende i denne stat, *eller* et moderselskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvis datterselskab var hjemmehørende i en medlemsstat, hvor overskuddet blev beskattet højere end i Det Forenede Kongerige, og som Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning i begge tilfælde ikke fandt anvendelse på.

68. Som Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen illustrerer, er det fundamentalt vigtigt at afgøre, om de pågældende situationer er (objektivt) sammenlignelige, for at kunne vurdere, om anvendelsen af en national foranstaltning går ud over den ligebehandling, der i princippet skal sikres i disse situationer, og om denne foranstaltning som følge heraf vil kunne hindre etableringsfriheden.

69. Spørgsmålet er, om den argumentation, Domstolen lagde til grund i den nævnte sag med hensyn til sammenligneligheden af situationen for datterselskaber, hvis moderselskaber var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvoraf nogle var omfattet af CFC-lovgivningen, og andre ikke var det, kan overføres på den foreliggende sag.

70. Hvis man vil foretage en sådan vurdering, hvilket jeg mener, at Domstolen bør gøre, skal der dog også tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende undgåelse af dobbeltbeskatning, som for nylig er blevet præciseret på afgørende punkter, navnlig i *Test Claimants in the FII Group Litigation-sagen*²⁶.

71. Jeg mener således, at det er nødvendigt at undersøge den skattemæssige behandling af Columbus' ejeres indkomst og formue i forhold til dels den tilsvarende behandling for ejerne af et personselskab, som ikke har udøvet deres ret til frit at etablere sig (intern situation), dels den skattemæssige behandling af den indkomst og formue, der erhverves af ejerne af et personselskab, som har udøvet deres ret til frit at etablere sig i en medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er højere end det, der er fastlagt i AStG (grænseoverskridende situation).

²⁶ — Dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Sml. I, s. 11753.

1. Sammenligning af Columbus' ejeres situation og en intern situation

72. Jeg mener, at der navnlig for at klarlægge argumentationen bør sondres mellem undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomster som beskrevet i AStG's § 20, stk. 2, og undgåelse af dobbeltbeskatning af formue som nævnt i § 20, stk. 3.

a) Sammenligning i forhold til undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomster (AStG's § 20, stk. 2)

73. Der hersker ingen tvivl om, at den metode med fradrag — som Forbundsrepublikken Tyskland ensidigt har indført i stedet for den fritagelsesmetode, der var fastlagt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem denne medlemsstat og Kongeriget Belgien — af den beskatning, der i Belgien var foretaget mod Columbus, i selskabsdeltagerens indkomstskat, resulterede i, at de blev beskattet langt hårdere i det omtvistede skatteår (1996) end i det foregående skatteår.

74. Selv om Columbus flere gange har påstået det modsatte, kan denne mindre fordelagtige behandling ikke i sig selv udgøre en hindring for etableringsfriheden.

75. På et område, der henhører under medlemsstaternes kompetence, garanterer fællesskabsretten således ikke, at den samme skatteyder altid behandles på samme måde. Hvis det var tilfældet, kunne medlemsstaterne eksempelvis ikke ændre beskatningsgrundlaget eller satserne for deres direkte skatter. På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin er dette ikke muligt. Den omstændighed, at den skattemæssige behandling af Columbus' ejere blev ændret ved en ensidig fravigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien, medfører en (eventuel) konflikt mellem nationale regler og folkeretlige regler, men er efter min mening ikke relevant i forhold til fællesskabsretten. Som jeg allerede har nævnt i punkt 46 ovenfor, tilkommer det i øvrigt ikke Domstolen at træffe afgørelse om en sådan lovkonflikt.

76. Modsat hvad Columbus også synes at mene, kan spørgsmålet om forskelsbehandling i henhold til fællesskabsretten ikke vurderes i forhold til en faktisk eller retlig ændring, der vedrører den samme person. Det er i stedet nødvendigt at sammenligne situationen for personer, som har udnyttet en af de traktatfæstede friheder, og personer, der ikke har gjort dette.

77. Det skal herved understreges, at hverken den forelæggende ret, der er mest tilbøjelig

til at se den omhandlede tyske skatteforanstaltning som en hindring for etableringsfriheden, eller Columbus har vist, at selskabsdeltagernes situation er blevet behandlet anderledes end en rent intern situation.

78. Den tyske, belgiske, nederlandske og portugisiske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen har derimod anført, at man ved i henhold til AStG's § 20, stk. 2, at modregne den beskatning, der i Belgien var foretaget mod Columbus, i selskabsdeltagernes indkomstskat, har behandlet disse selskabsdeltagere på samme måde som tyske skatteydere, der ejer andele i skattemæssigt transparente person-selskaber i Tyskland og ikke har benyttet sig af deres ret til frit at etablere sig i en anden medlemsstat.

79. Denne argumentation må anses for korrekt.

80. Det fremgår som bekendt af EF-traktatens artikel 220, andet led (nu artikel 293, andet led, EF), at medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, indleder indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

81. Denne bestemmelse, der har karakter af en programmerklæring²⁷, er imidlertid ikke blevet efterkommet endnu. Hvis der ses bort fra Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater²⁸, konvention 90/436/EØF af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud²⁹ og Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger³⁰, der ikke er relevante for den foreliggende sag, er der ikke på fællesskabsplan fastsat nogen foranstaltninger med henblik på vedtagelse af ensartede eller harmoniserede regler med det formål at afskaffe dobbeltbeskatning, og medlemsstaterne har heller ikke i medfør af EF-traktatens artikel 220, andet led, indgået nogen multilateral overenskomst herom³¹.

82. Det følger heraf, at medlemsstaterne, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, har bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomstbeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at

27 — Bestemmelsen har således ikke direkte virkning (jf. Gillydommen, præmis 17).

28 — EFT L 225, s. 6.

29 — EFT L 225, s. 10.

30 — EUT L 157, s. 38.

31 — Jf. bl.a. for så vidt angår de frie kapitalbevægelser Kerckhaert og Morresdommen, præmis 22, og for så vidt angår EF-traktatens artikel 52 dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 51.

undgå dobbeltbeskatning³². Domstolen har i denne sammenhæng indledningsvis præciseret, at medlemsstaterne har frihed til i *bilaterale overenskomster* at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen³³. Den har i en række senere domme tilføjet, at medlemsstaterne også har frihed til at træffe foranstaltninger på egen hånd³⁴.

83. Med hensyn til *udøvelsen af beskatningskompetencen* er medlemsstaterne dog forpligtet til at overholde fællesskabsreglerne³⁵.

84. Domstolen har således i sin nuværende praksis foretaget en sondring mellem på den ene side *fordelingen af beskatningskompetencen* mellem medlemsstaterne, hvor de forskelle i behandlingen, der vil kunne forekomme, ikke falder ind under anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed, og på den anden side *medlemsstaternes udøvelse af beskatnings-*

kompetencen, også når der er foretaget en forudgående bilateral eller unilateral fordeling af deres beskatningskompetence, hvor medlemsstaterne er forpligtet til at overholde fællesskabsreglerne³⁶.

85. Det synes at fremgå af denne dikotomi, at medlemsstaterne ikke blot bevarer muligheden for at undlade at forebygge dobbeltbeskatning³⁷, men også kan vælge den ordning, der har til formål at forebygge dobbeltbeskatning, hvilket i princippet bl.a. skal gøre det muligt for dem at anvende enten fritagelsesmetoden eller fradragsmetoden på skatter, der er opkrævet i en anden medlemsstat.

86. Jeg skal i denne forbindelse påpege, at Domstolen har fastslået, at medlemsstaterne hensigtsmæssigt kunne støtte sig på internationale praksis og på de af OECD udarbejdede skattemæssige modelkonventioner³⁸. Det

32 — Gilly-dommen, præmis 24 og 30, og dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, for så vidt angår EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF). Dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, for så vidt angår EF-traktatens artikel 52 og 58, og af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 47, for så vidt angår de frie kapitalbevægelser.

33 — Gilly-dommen, præmis 24-30, Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 57, og De Groot-dommen, præmis 93, samt dom af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 54, samt dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-dommen, præmis 52 (min fremhævelse).

34 — Jf. med hensyn til frie kapitalbevægelser Van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 47, og med hensyn til etableringsfriheden N-dommen, præmis 44, samt dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 52.

35 — De Groot-dommen, præmis 94, og FKP Scorpio Konzertproduktionen-dommen, præmis 55.

36 — De Groot-dommen, præmis 93 og 94.

37 — Jf. bl.a. i denne retning Kerckhaert og Morres-dommen, præmis 24, hvori Domstolen med hensyn til anvendelsen af de frie kapitalbevægelser udtalte, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, ikke er til hinder for retsforskrifter i en medlemsstat, hvorefter der ved opkrævning af indkomstskat anvendes samme procentsats for beskatning af udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret på den pågældende stats område, og udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat, uden mulighed for indrømmelse af fradrag for kildeskat, der er opkrævet i den anden medlemsstat.

38 — Jf. Gilly-dommen, præmis 30 og 31, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 57.

fremgår imidlertid af artikel 23 i modelkonventionen om indkomst- og formuebeskatning, at fritagelsesmetoden og fradragsmetoden betragtes som hensigtsmæssige midler til forebyggelse eller afhjælpning af dobbeltbeskatning.

87. Domstolen har også behandlet en række sager, hvor de pågældende medlemsstater anvendte den ene eller den anden af disse metoder i deres skattelovgivning, men har ikke taget stilling til, om de i sig selv var lovlige, eller om det var lovligt at vælge en af dem set i forhold til fællesskabsretten³⁹.

88. Det fremgår imidlertid også af den dikotomi, der er skitseret i punkt 84 ovenfor, at uanset hvilket middel der vælges for at undgå dobbeltbeskatning, skal medlemsstaterne overholde de krav, der følger af traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed, for så vidt som de ikke må udøve deres beskatningsbeføjelse på en sådan måde, at situationer, der objektivt set er sammenlignelige, behandles forskelligt.

89. Domstolen har således bemærket, at fællesskabsretten ikke forbyder en medlemsstat at undgå kædebeskatning af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab,

ved at anvende regler, hvorefter udbyttet er fritaget for beskatning, hvis det udbetales af et hjemmehørende selskab, og samtidig undgå kædebeskatning af udbytte ved hjælp af en modregningsordning, hvis det udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab, forudsat at anvendelsen af denne modregningsordning i en sådan situation er forenelig med fællesskabsretten⁴⁰.

90. Domstolen har præciseret, at for at anvendelsen af denne ordning er forenelig med fællesskabsretten, må, for det første, udbyttet af udenlandsk oprindelse ikke beskattes med en sats, der er højere end den sats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse, og dernæst skal den pågældende medlemsstat undgå kædebeskatning af udbytte af udenlandsk oprindelse ved at modregne den skat, som det ikke-hjemmehørende udloddende selskab har betalt, i det beløb, som det hjemmehørende selskab, der modtager udbyttet, skal betale i skat, op til det beløb, som denne skat udgør⁴¹.

91. Domstolen tilføjede i denne forbindelse, at den omstændighed, at en modregningsordning i forhold til en fritagelsesordning pålægger de skattepligtige personer en ekstra administrativ byrde (idet det skal godtgøres, hvor stort et beløb der faktisk er blevet betalt i skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende), ikke i sig selv kan anses for at udgøre en forskels-

39 — Jf. navnlig dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477.

40 — Dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 48 og 49.

41 — Samme dom, præmis 48-50.

behandling, som er i strid med etableringsfriheden, eftersom særlige administrative byrder for hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, er en naturlig konsekvens af, at der anvendes et skattegodtgørelsessystem⁴².

92. I den foreliggende sag henføres personselskabets overskud både i Columbus' ejeres situation og i en situation, hvor ejerne af et personselskab, der har hjemsted i Tyskland, er hjemmehørende i Tyskland, direkte til selskabsdeltagerne og betragtes som deres indkomst. Overskuddet beskattes desuden i det samme skatteår og med den samme sats i Tyskland.

93. Når fradragsmetoden anvendes, indrømmes Columbus' tyske ejere en godtgørelse for den skat, der er opkrævet af selskabets overskud i Belgien, svarende til den skat, selskabet har erlagt i Belgien. Før det omtvistede skatteår var Columbus' ejere ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien fritaget for beskatning i Tyskland af det overskud, selskabet opnåede i Belgien, men efter at fritagelsesmetoden fra og med dette år blev erstattet af fradragsmetoden, mistede disse ejere den skattefordel, de tidligere havde haft i forhold til

ejere af personselskaber, som alle var hjemmehørende i Tyskland, og som ikke havde benyttet sig af den etableringsfrihed, der er sikret ved traktaten.

94. Sammenligner man situationen for Columbus' ejere med situationen for ejerne af et personselskab, der har hjemsted i Tyskland, modregnes den skat, Columbus har betalt i Belgien, i den indkomstskat, selskabets ejere skal betale i Tyskland, hvilket sikrer, at indkomster, der er optjent i udlandet, behandles på samme måde som indkomster, der er optjent i Tyskland.

95. Det er imidlertid kun tilfældet, hvis sammenligningen af de omhandlede situationer alene omfatter »indkomst, som har karakter af investeringskapital« i henhold til AStG's § 8. For andre indkomster er det således princippet om skattefritagelse for det overskud, et personselskab opnår i udlandet, der gælder, jf. bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien.

96. En sådan fritagelse for indkomst, der ikke har karakter af investeringskapital, gør det formentlig mere attraktivt at etablere sig eller investere i udlandet end i hjemlandet.

42 — Samme dom, præmis 53.

Der er dog ikke noget forkert i at benytte forskellige metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning alt efter, hvilke indkomster der er tale om. På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin har medlemsstaterne ganske vist bevaret deres kompetence til at fastsætte beskatningsgrundlaget⁴³, men jeg mener også, at de skal kunne vælge mellem forskellige metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning for forskellige indkomster, forudsat at de overholder traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed. I det foreliggende tilfælde modregnes den skat, der opkræves af Columbus' overskud, imidlertid, som jeg tidligere har nævnt, i den indkomstskat, der skal betales af selskabets ejere, som er tyske statsborgere, hvilket betyder, at der sikres ligebehandling i forhold til en sammenlignelig intern situation.

97. Fradragsmetoden pålægger til forskel fra fritagelsesmetoden Columbus' ejere en ekstra administrativ byrde. Som Domstolen bemærkede i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, er denne byrde imidlertid en naturlig konsekvens af, at der anvendes denne ordning til undgåelse af dobbeltbeskatning.

98. Når fradragsmetoden anvendes i hovedsagen, synes det på den baggrund ikke at medføre forskelsbehandling mellem Colum-

bus' ejere og den situation, der gør sig gældende for tyske skattepligtige, som er ejere af personselskaber i Tyskland, modtager den samme type indkomst og ikke har udøvet den etableringsfrihed, der er sikret ved traktaten.

b) Sammenligning i forhold til undgåelse af dobbeltbeskatning af formue (AStG's § 20, stk. 3)

99. Formueskatten er ligesom indkomstskatten baseret på den skattepligtiges skatteevne. Skattebeløbet fastsættes på grundlag af den formue, den skattepligtige ejer på tidspunktet for betalingen.

100. Formueskatten adskiller sig dog fra indkomstskatten ved, at den kun findes i nogle medlemsstater⁴⁴.

101. I det skatteår, der er tale om i hovedsagen, opkrævede Kongeriget Belgien således ingen formueskat, heller ikke af faste drifts-

43 — Jf. navnlig dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 47.

44 — På tidspunktet for omstændighederne i hovedsagen var det kun Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Spanien, Den Franske Republik, Storhertugdømmet Luxembourg, Kongeriget Nederlandene, Republikken Finland og Kongeriget Sverige, der beskattede fysiske personers formue. Disse medlemsstater har med undtagelse af Kongeriget Spanien, Den Franske Republik og Kongeriget Sverige afskaffet formueskatning.

steders aktiver, hvorimod Forbundsrepublikken Tyskland for sidste gang opkrævede formueskat af de tyske skattepligtiges samlede formue, uanset hvor denne befandt sig⁴⁵.

ringskapital i tyske skattepligtiges formue, skal søges undgået ved hjælp af fradragsmetoden og ikke ved fritagelse for udenlandsk beskatning. Denne ordning betyder således, at man ved beregningen af Columbus' ejeres formueskat medregner de aktiver i selskabet, der har givet anledning til indkomster, som har karakter af investeringskapital i AStG's forstand.

102. Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien beskattes formue, der består af aktiver i et fast driftssted, i den stat, hvor dette driftssted er beliggende, og dobbeltbeskatning af disse aktiver forhindres for så vidt angår tyske skattepligtiges formue ved fritagelse for tysk formuebeskatning⁴⁶.

103. Da Kongeriget Belgien ikke opkræver formueskat, er der i henhold til den samme skatteoverenskomst slet ikke opkrævet formueskat af Columbus' aktiver forud for det omtvistede skatteår.

105. Da man erstattede fritagelsesmetoden med fradragsmetoden med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, var resultatet således for Columbus' ejeres formue, at de aktiver, der havde givet anledning til indkomster, som havde karakter af investeringskapital i AStG's forstand, blev beskattet i Tyskland.

104. På grundlag af AStG's § 20, stk. 2, der vedrører beskatning af indkomst, som i lighed med Columbus' ejeres indkomst har karakter af investeringskapital, bestemmes det i § 20, stk. 3, at dobbeltbeskatning af aktiver i et fast driftssted, der giver anledning til indkomster, som har karakter af investe-

106. Som jeg også fastslog i forbindelse med indkomstbeskatning, mener jeg ikke, at anvendelsen af fradragsmetoden i den situation, der er tale om i hovedsagen, har medført forskelsbehandling i forhold til en sammenlignelig situation, der udelukkende berører det nationale område. Ejerne af det faste driftssted skal nemlig i begge tilfælde betale den samme skat, da beskatningsgrundlaget og skattesatserne er de samme.

45 — På tidspunktet for omstændighederne i hovedsagen udgjorde denne skat for fysiske personer 0,5% af den skattepligtige formue, som også omfatter virksomhedsaktiver.

46 — Jf. artikel 22 og 23 i denne overenskomst.

c) Foreløbig besvarelse

107. På baggrund af det ovenfor anførte synes en bestemmelse som § 20, stk. 2 og 3, i AStG ikke at udgøre en hindring for etableringsfriheden, for så vidt som denne vurdering begrænses til en sammenligning af tyske statsborgere, der har benyttet sig af deres ret til frit at etablere sig, og tyske statsborgere, der ikke har gjort dette.

108. Som jeg har påpeget i punkt 67-70 ovenfor, er det dog i lyset af dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas også nødvendigt at undersøge, om tyske statsborgeres etableringsfrihed hindres som følge af, at en situation som den, Columbus' ejere befinder sig i, i medfør af AStG's § 20, stk. 2 og 3, behandles anderledes end en anden grænseoverskridende situation, nemlig den, hvor etableringsfriheden udøves i en medlemsstat, hvor beskæftigelsesniveauet er højere end fastsat i AStG.

2. Sammenligning af Columbus' ejeres situation og en anden grænseoverskridende situation

109. Før jeg ser på, hvilke konsekvenser den nævnte sag har for den foreliggende sag, skal jeg indledningsvis gøre nærmere rede for Domstolens vurdering af, om Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning udgjorde en hindring for etableringsfriheden.

a) Dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas

110. I den sag, der lå til grund for denne dom, havde selskabet Cadbury Schweppes, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, bl.a. oprettet et datterselskab i Irland. Dette datterselskab, der var etableret i International Financial Services Centre (center for internationale finansielle tjenesteydelser, herefter »IFSC«) i Dublin, blev på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen beskattet med en skattesats på 10%. Datterselskabet blev oprettet udelukkende med det formål, at overskuddene fra den interne finansieringsvirksomhed i Cadbury Schweppes-koncernen kunne blive beskattet efter ordningen i IFSC-centret. Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder afkrævede i henhold til Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning Cadbury Schweppes et beløb på 8 mio. GBP i selskabsskat af overskud, der var optjent i koncernens irske datterselskab.

111. CFC-lovgivningen indeholder en undtagelse fra den hovedregel, der gælder i Det Forenede Kongerige, og hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ikke beskattes af overskuddet i et datterselskab på det tidspunkt, hvor det optjenes. Den hovedregel, der gælder i Det Forenede Kongerige, foreskriver nærmere bestemt, at et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat og opretter et datterselskab dér, hverken beskattes af sit datterselskabs overskud eller af det udbytte, som dette datterselskab udlodder til det. Ifølge den samme hovedregel beskattes et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og opretter et datterselskab i en anden medlemsstat, af udbytte, der udloddes af dette datterselskab, men har samtidig ret til en skattegodtgørelse svarende til den skat, som dette datterselskab har betalt ved optjeningen af det udenlandske overskud. Som en fravigelse af den ovenfor nævnte hovedregel bestemmer Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning dog i princippet, at et hjemmehørende selskab beskattes af overskuddet i sit datterselskab, hvis dette er hjemmehørende i en anden medlemsstat, hvor beskatningen ligger »på et lavt niveau«, hvilket vil sige, at skatten er mindre end tre fjerdedele af den skat, der skulle have været betalt i Det Forenede Kongerige af de skattepligtige overskud, som de ville have været beregnet med henblik på beskatning i denne medlemsstat.

112. Domstolen fastslog i lyset af disse omstændigheder, at Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning udgjorde en hindring for etableringsfriheden.

113. I dommens præmis 43-45 pegede Domstolen på den forskelsbehandling, der forelå mellem på den ene side et selskab, der

var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og havde oprettet et CFC-selskab (datterselskab) i en anden medlemsstat, hvori det blev beskattet på et lavt niveau i CFC-lovgivningens forstand, og på den anden side et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og enten kontrollerede et datterselskab i den samme stat eller havde oprettet et kontrolleret selskab i en anden medlemsstat, hvor dette datterselskab ikke blev beskattet på et lavt niveau i CFC-lovgivningens forstand. I det første tilfælde blev CFC-selskabets overskud således henført til det selskab, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som blev beskattet af disse overskud, hvorimod det hjemmehørende selskab i de to andre situationer ikke blev beskattet af det kontrollerede datterselskabs overskud i henhold til Det Forenede Kongeriges selskabsskatte-lovgivning. Denne forskelsbehandling skaber efter Domstolens opfattelse en skattemæssig ulempe for det hjemmehørende selskab, som er omfattet af CFC-lovgivningen, fordi dette hjemmehørende selskab ved anvendelsen af en sådan lovgivning beskattes af overskud i en anden juridisk person, selv om dette selskab muligvis ikke betaler en højere skat end den, der ville blive pålignet af de omhandlede overskud, hvis de var blevet optjent af et datterselskab, der var etableret i Det Forenede Kongerige.

114. Det er, som jeg tidligere har påpeget, værd at lægge mærke til, at Domstolens afgørelse om, at Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning begrænser etableringsfriheden, ikke udelukkende er baseret på den ret beset klassiske sammenligning af en grænseoverskridende situation og en intern situation. Den bygger også på en mindre almin-

delig sammenligning af to grænseoverskridende situationer, hvor det hjemmehørende selskab har oprettet et kontrolleret selskab i en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, og beskatningsniveauet i denne medlemsstat enten er lavere eller højere end det, der er fastsat i Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning.

115. Årsagen til, at dette sammenligningskriterium splittes op (grænseoverskridende situationer sammenlignes med hinanden), fremgår ikke af dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas og skal formentlig findes i generaladvokat Légers forslag til afgørelse i denne sag.

116. Som generaladvokaten påpegede i sit forslag til afgørelse, kunne han i modsætning til Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ikke se, hvorfor Cadbury Schweppes' situation ikke kunne sammenlignes med situationen for hjemmehørende selskaber, der også havde udøvet deres etableringsret ved at oprette datterselskaber i medlemsstater, hvor beskatningsniveauet var højere end fastsat i Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning. I denne forbindelse afviste han bl.a. argumentet om, at forskellene mellem de skattesatser, der anvendes for selskabsoverskud i medlemsstaterne, udgør en objektiv forskel mellem forskellige situationer, der begrundes i differentierede behandling, som foreskrives i CFC-lovgivningen. Generaladvokaten mente, at hvis man skulle følge dette argument, blev

man nødt til at erkende, at en medlemsstat uden at tilsidesætte traktatens bestemmelser havde ret til at vælge, i hvilke andre medlemsstater nationale selskaber kan oprette datterselskaber og drage fordel af den skatteordning, der finder anvendelse i værtsmedlemsstaten. En sådan løsning ville dog tydeligvis føre til et resultat, som var i strid med selve begrebet »enhedsmarked«. Generaladvokat Léger mente derfor, at alene den forskel i behandling, som skyldtes skattesatsen i etableringsstaten, var tilstrækkelig til, at ordningen i Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning kunne anses for en hindring for etableringsfriheden⁴⁷.

117. Nationale bestemmelser som dem, der er indeholdt i Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning, risikerer at opdele det fælles marked, hvilket synes at være årsagen til, at Domstolen accepterede en objektiv sammenligning mellem på den ene side situationen for et hjemmehørende selskab, der har oprettet et datterselskab i en medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er lavere end fastsat i Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning, og på den anden side situationen for hjemmehørende selskaber, der har oprettet et datterselskab i en medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er højere end fastsat i den samme lovgivning. Der er således i begge tilfælde tale om et selskab, der har til hensigt at udøve sin etableringsret i den valgte medlemsstat.

47 — Jf. forslag til afgørelse af 2.5.2006 i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, punkt 78-83.

118. Jeg mener ikke, at denne løsning i sig selv er forkert. Den er i øvrigt i tråd med det indre marked, der i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 3, stk. 1, litra c) [efter ændring nu artikel 3, stk. 1, litra c), EF], kendetegner Fællesskabets virke. Domstolens tilgang udspringer imidlertid af to problemstillinger.

119. Det er for det første ikke helt klart, om de to led, som Domstolen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas har opdelt sammenligningskriteriet i, skal anvendes hver for sig eller samtidig. Det er med andre ord spørgsmålet, om en forskellig behandling, der er fastsat i den nationale lovgivning i den medlemsstat, hvor skatteyderen bor, og kun vedrører to grænseoverskridende situationer, er tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger en hindring for etableringsfriheden⁴⁸.

120. I lyset af generaladvokat Légers forslag til afgørelse og præmis 44 og 45 i Domstolens dom mener jeg, at dette spørgsmål bør besvares bekræftende.

121. Når Domstolen i disse to præmisser i den pågældende dom anvender bindeordet »eller« i forbindelse med de to situationer, hvor forholdene for det hjemmehørende selskab, der er omfattet af Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning, skal sammenlignes, synes det således at understøtte det synspunkt, generaladvokaten indtog i sit forslag til afgørelse. Hvis Domstolen vælger en sådan tilgang, vil der inden for etableringsfrihedens anvendelsesområde kunne forekomme situationer, som, hvis man udelukkende sammenligner en grænseoverskridende situation med en intern situation i bopælsmedlemsstaten, ikke henhører under etableringsfriheden eller ikke begrænser denne frihed.

122. Det er for det andet og i samme forbindelse uklart, om denne tilgang, hvis det antages, at den forskelsbehandling mellem to grænseoverskridende situationer, der er indført af den medlemsstat, en skattepligtig bor i, kan være tilstrækkelig til at betragte en skatteforanstaltning som en hindring for etableringsfriheden, også finder anvendelse på en situation, der ganske vist har visse lighedspunkter med de omstændigheder, der forelå i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, men alligevel adskiller sig fra denne i flere henseender, navnlig med hensyn til karakteren af den omhandlede skatteforanstaltning, som har til formål at undgå dobbeltbeskatning.

123. Det er netop disse to spørgsmål, der er rejst i den foreliggende sag.

48 — En forskellig behandling, der kun vedrører en intern situation og en grænseoverskridende situation, vil naturligvis, forudsat at de omhandlede situationer er sammenlignelige, være i strid med etableringsfriheden. Dette alternativ giver ikke anledning til særlige problemer.

124. Jeg vil nu se på, hvilke konsekvenser den vurdering, Domstolen anlagde i præmis 43 og 45 i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, har for den foreliggende sag.

givning, udelukkende skyldes, at medlemsstaternes skatteregler ikke er ens. En sådan forskel er ikke i sig selv omfattet af traktatens bestemmelser om fri bevægelighed.

127. Denne argumentation virker ikke overbevisende.

b) Sammenligning i forhold til undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomster (AStG's § 20, stk. 2)

125. Som jeg tidligere har nævnt, forudsætter anvendelsen af fradragsmetoden i henhold til AStG's § 20, stk. 2, først og fremmest, at den udenlandske skat er lavere end den, der er fastsat i AStG, dvs. at den udgør under 30% af overskuddet. AStG's § 20, stk. 2, finder derfor principielt ikke anvendelse, når indkomst, der har karakter af investeringskapital, hidrører fra tyske statsborgeres faste driftssteder i medlemsstater, hvor skattesatsen er på 30% eller derover. I dette tilfælde skal der i princippet indrømmes fritagelse for den udenlandske skat.

128. Den her omhandlede mindre fordelagtige skattemæssige behandling skyldes således ikke udelukkende, at medlemsstaternes skatteregler er forskellige, men at man i tysk skattelovgivning har valgt⁴⁹, at reglerne om fradrag af den udenlandske skat, der er opkrævet af den omhandlede indkomst, skal træde i kraft, når beskatningen som fastsat i AStG udgør mindre end 30%.

126. Den tyske regering har gjort gældende, at forskellen mellem Columbus' ejers situation og den skattemæssige situation for ejerne af et fast driftssted, der ligger i en medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er højere end fastsat i den tyske skattelov-

129. Det ville efter min opfattelse forholde sig anderledes, hvis Forbundsrepublikken Tyskland havde valgt at erstatte fritagelsesmetoden med fradragsmetoden, uanset hvor højt den omhandlede indkomst blev beskattet i Tyskland. Hvis det var tilfældet, ville den eventuelle ugunstige skattemæssige behandling, som anvendelsen af denne metode ville medføre for tilsvarende indkomster, som tyske skattepligtige modtager fra faste drifts-

49 — Jf. i samme retning generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 39.

steder i udlandet, først og fremmest afhænge af de enkelte medlemsstats skattesatser. Den ugunstige behandling ville i så fald være forårsaget af forskelle i medlemsstaternes skatteregler. Det er imidlertid helt klart ikke tilfældet her.

opdele det fælles marked ved at anspore tyske statsborgere til kun at etablere sig i medlemsstater, hvor beskatningen svarer til eller overstiger den tyske sats, der er fastsat i AStG's bestemmelser. Set i dette perspektiv vil denne foranstaltning således kunne afholde tyske statsborgere fra at oprette, erhverve eller opretholde et fast driftssted i en medlemsstat, hvor dette beskattes med under 30%.

130. Det er så spørgsmålet, om denne ugunstige behandling alligevel må anses for forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til EF-traktatens artikel 52.

131. Det kan ikke nægtes, at en af virkningerne af anvendelsen af AStG's § 20, stk. 2 — som den tyske lovgiver i øvrigt har taget hensyn til — er at udligne de skattefordele, som tyske skattepligtige, der har etableret sig eller agter at etablere sig i medlemsstater, hvor skatten på indkomst, som har karakter af investeringskapital og hidrører fra et personsselskab, der er et fast driftssted i udlandet, er lavere end de 30%, der er fastsat i AStG.

132. Som Columbus' og den belgiske regerings repræsentanter påpegede under retsmødet, vil den nationale foranstaltning i denne forstand kunne anses for at have samme virkning som den foranstaltning, der var tale om i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nemlig at

133. Det spiller i den forbindelse ingen rolle, at AStG's § 20, stk. 2, ikke stiller Columbus' ejere anderledes end ejerne af et personsselskab, der er hjemmehørende i Tyskland. Som jeg har påpeget i punkt 120 og 121 ovenfor, mener jeg således, at dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, henset til generaladvokat Légers forslag til afgørelse, kan fortolkes således, at bopælsmedlemsstaten ikke kan begrænse sine statsborgeres etableringsfrihed til en del af det fælles marked, selv om denne medlemsstat ikke behandler interne situationer anderledes end grænseoverskridende situationer. »Udgangssstaten«, dvs. bopælsstaten, som i dette tilfælde er Forbundsrepublikken Tyskland, har således pligt til at sikre, ikke bare at dens statsborgere behandles ens, uanset om de har udøvet deres ret til fri bevægelighed eller ej, men også at de ikke afholdes fra at etablere sig i den medlemsstat, de ønsker, bl.a. ved anvendelse af skatteforanstaltninger.

134. Den tyske regering har navnlig under retsmødet taget afstand fra denne argumentation. Forbundsrepublikken Tyskland erkender, at den omhandlede skatteforanstaltning fører til forskelsbehandling af tyske statsborgere, der har planer om at etablere sig eller investere i en medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er enten lavere eller højere end fastsat i AStG, men har også anført, at en sådan forskelsbehandling ikke er forbudt i henhold til traktaten, da de pågældende situationer ikke er objektivt sammenlignelige. Medlemsstaten har herved bl.a. henvist til D.-dommen⁵⁰, hvori Domstolen afviste at udvide bestemmelserne i bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster til også at omfatte fysiske eller juridiske personer, der ikke faldt ind under anvendelsesområdet for de nævnte overenskomster.

135. Denne argumentation kan umiddelbart afvises med henvisning til dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, der som bekendt fastslog, at situationen for et moderselskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvis datterselskab var beliggende i en medlemsstat, hvor beskatningen var lavere end den, der var fastsat i Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning, var objektivt sammenlignelig med situationen for et moderselskab i denne stat, hvis datterselskab var hjemmehørende i en medlemsstat, hvor beskatningen var højere end den, der var fastsat i den nævnte lovgivning.

136. Den tyske regerings argumentation fortjener dog en nærmere analyse.

137. Selv om det er formuleret på en lidt anden måde, synes dette argument at antyde, at hvis to grænseoverskridende situationer som dem, der er tale om i den foreliggende sag, anses for at være objektivt sammenlignelige, vil det betyde, at en medlemsstat, der i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst anvender fritagelsesmetoden i forbindelse med beskatning af sine statsborgeres kapitalindkomst fra et fast driftssted i en anden medlemsstat, er den nævnte stat tvunget til også at anvende denne metode til undgåelse af dobbeltbeskatning over for alle andre medlemsstater, når der er tale om samme type transaktioner.

138. Jeg vil minde om, at Domstolen flere gange har understreget, at anvendelsesområdet for en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst er begrænset til de fysiske eller juridiske personer, der er nævnt i overenskomsten⁵¹, og præciseret, at den omstændighed, at gensidige rettigheder og forpligtelser kun finder anvendelse på personer, der

50 — Dom af 5.7.2005, sag C-376/03, Sml. I, s. 5821.

51 — D.-dommen, præmis 54, og dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 84.

er bosiddende i en af de to kontraherende medlemsstater, er en naturlig følge af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster⁵².

139. Domstolen har til trods for dette princip også erkendt, at der er situationer, hvor de fordele, som følger af en bilateral overenskomst, kan udstrækkes til en hjemmehørende i en stat, der ikke er part i denne overenskomst.

140. Domstolen har således i relation til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem en medlemsstat og et tredjeland fastslået, at den medlemsstat, der er part i overenskomsten, i henhold til princippet om national behandling skal indrømme ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder de fordele, der er hjemlet ved overenskomsten, på samme betingelser som dem, der gælder for hjemmehørende selskaber⁵³. I et sådant tilfælde anses den ikke-hjemmehørende skattepligtige, der råder over et fast driftssted i en medlemsstat, for at befinde sig i en situation, der svarer til situationen for en skattepligtig, der er hjemmehørende i denne stat⁵⁴.

141. Retspraksis er således mere nuanceret på dette punkt, end den tyske regering synes at mene.

142. Det fremgår af Saint-Gobain ZN-dommen, der drejede sig om skattemæssige fordele i forbindelse med beskatning af kapitalandele og udbytte, at fællesskabsretten var tilsidesat, fordi bopælsmedlemsstaten havde anvendt hjemsteds- og bopælskriteriet forskelligt alt efter, om der var tale om at afgøre, hvorledes hjemmehørende selskaber og ikke-hjemmehørende selskaber, der udøvede virksomhed i denne stat gennem et fast driftssted, skulle beskattes, eller om der var tale om at indrømme de fordele, der var forbundet hermed, og som det kun var de sidstnævnte, der ikke fik del i. Disse selskaber kunne derfor objektivt sammenlignes med dem, der var hjemmehørende i den omhandlede medlemsstat.

143. I D.-dommen og dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* afviste Domstolen, at de skattefordele, som den kildestat, hvor de pågældende formue- og indkomstbeløb var optjent, havde indrømmet ikke-hjemmehørende fysiske og juridiske personer, i henhold til bestemmelserne i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der var indgået med den stat, hvor disse personer var hjemmehørende, kunne udvides til at omfatte andre ikke-hjemmehørende, der var skattepligtige i en medlemsstat, som ikke var part i de nævnte overenskomster. Situationen for disse ikke-hjemmehørende var således ikke objektivt sammenlignelig.

144. Hvis jeg har forstået disse domme korrekt, mener jeg imidlertid ikke, at Forbundsrepublikken Tyskland med rette kan gøre gældende, at dens egne statsborgere,

52 — D.-dommen, præmis 61, og dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 91.

53 — Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 59, og D.-dommen, præmis 56.

54 — D.-dommen, præmis 57.

der i princippet beskattes af deres globale indkomst i denne medlemsstat, objektivt set befinder sig i en forskellig situation alt efter, om de modtager indkomster fra en medlemsstat, hvor beskatningen er enten lavere eller højere end den sats, der er fastsat i bestemmelserne i AStG.

145. Endelig har den tyske regering med støtte fra den nederlandske regering og Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende under retsmødet, at den foreliggende sag på flere punkter adskiller sig fra dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen, som Domstolen derfor ikke bør lægge til grund. Repræsentanterne for disse regeringer har i denne forbindelse peget på den her omhandlede skatteforanstaltnings karakter og på den omstændighed, at kriteriet vedrørende henførelse af det faste driftssteds overskud til en anden juridisk person ikke er til stede i den foreliggende sag.

146. Hvad det første punkt angår er det korrekt, at den skatteforanstaltning, der er tale om i den foreliggende sag, i modsætning til foranstaltningen i Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas-sagen har til formål at undgå dobbeltbeskatning af kapitalindkomster i AStG's forstand, som hidrører fra grænseoverskridende virksomhed, ved at erstatte den fritagelsesmetode, der er fastlagt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien, med fradragsmetoden.

147. Man kunne således mene, at Forbundsrepublikken Tyskland, både når det faste driftssted ligger i en medlemsstat, hvor beskatningen er højere end den tyske sats, og når det som i hovedsagen ligger i en medlemsstat, hvor beskatningen er lavere end den tyske sats, har sørget for, at dens statsborgere ikke dobbeltbeskattes af kapitalindkomster fra faste driftsteder i andre medlemsstater. I den forstand synes målet om at forhindre dobbeltbeskatning at være nået.

148. Den tyske skattepligtige afholdes dog stadig fra at etablere sig eller opretholde sit driftssted i en medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er lavere end fastsat i AStG's bestemmelser. Da den omhandlede skatteforanstaltning medfører en opdeling af det fælles marked, hvilket i øvrigt var den tyske lovgivers hensigt, mener jeg, at en sådan foranstaltning kun kan anses for at være forenelig med den traktatfæstede etableringsfrihed, hvis den er begrundet i et alment hensyn.

149. Hvad det andet punkt angår mener jeg også, at den forskel, den tyske regering har peget på, opvejes af det mere grundlæggende princip om, at medlemsstaterne ikke må træffe ensidige foranstaltninger med henblik

på at opdele det indre marked, medmindre en sådan foranstaltning er begrundet i et alment hensyn.

opkræve sin egen formueskat, da der ikke findes nogen udenlandsk skat, som kan fradrages den tyske skat.

150. Jeg mener derfor, at en national bestemmelse som AStG's § 20, stk. 2, kan udgøre en hindring for den etableringsfrihed, der er fastsat i traktaten.

154. Når det faste driftssted er placeret i en medlemsstat, som har en højere skattesats end den, der er fastsat i AStG, men heller ikke opkræver formueskat, vil de tyske selskabsdeltagere som hovedregel ikke skulle betale formueskat i Tyskland, fordi det er fritagelsesmetoden, der finder anvendelse.

c) Sammenligning i forhold til undgåelse af dobbeltbeskatning af formue (AStG's § 20, stk. 3)

155. Det følger efter min opfattelse heraf, at AStG's § 20, stk. 3, behandler sammenlignelige situationer forskelligt og derfor også hindrer udøvelsen af den etableringsfrihed, der er fastsat i traktaten.

151. Den samme vurdering gælder efter min opfattelse for formuebeskatning.

152. Det kan i øvrigt hævdes, at den afskrækkende virkning i dette tilfælde er endnu stærkere end i forbindelse med anvendelsen af AStG's § 20, stk. 2.

3. Besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en hindring for etableringsfriheden

153. I en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor Kongeriget Belgien ikke opkræver formueskat, medfører anvendelsen af fradragsmetoden kun, at Forbundsrepublikken Tyskland får mulighed for at

156. Jeg mener på baggrund af det ovenfor anførte, at en national bestemmelse som AStG's § 20, stk. 2 og 3, udgør en hindring for den etableringsfrihed, der er fastsat i traktaten, idet den kan afholde en medlemsstats statsborgere fra frit at etablere sig i en hvilken som helst anden medlemsstat.

157. Det er under disse omstændigheder nødvendigt at undersøge, om en sådan hindring kan være berettiget.

ningsordningen. Disse tre begrundelser har den tyske regering også anført i sit skriftlige indlæg til Domstolen.

D — Begrundelserne for at hindre etableringsfriheden

158. Ifølge retspraksis er en hindring for etableringsfriheden tilladt, hvis den er begrundet i de hensyn, der er nævnt i EF-traktatens artikel 56 (efter ændring nu artikel 46 EF), eller i tvingende almene hensyn. Hindringen skal i alle tilfælde være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det lovlige mål, den forfølger, og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål⁵⁵.

160. Den nederlandske regering og Kommissionen har i det væsentlige tilsluttet sig den tyske regerings bemærkninger, men mener dog, at bestemmelserne i AStG's § 20, stk. 2 og 3, udelukkende er begrundet i ønsket om at bekæmpe kunstige arrangementer, der har til formål at omgå den tyske skattelovgivning. Den portugisiske regering mener, at den nævnte bestemmelse har til formål at bevare sammenhængen i den tyske beskatningsordning.

161. Columbus og den belgiske regering finder derimod ikke, at de pågældende nationale regler kan begrundes i nogen af de hensyn, der er blevet fremført for den forelæggende ret og Domstolen.

162. Jeg skal i det følgende gennemgå de tre begrundelser, de tyske myndigheder har fremført.

159. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt har for den forelæggende ret gjort gældende, at AStG's § 20, stk. 2 og 3, er begrundet i ønsket om at bekæmpe skadelig konkurrence, bekæmpe rent kunstige arrangementer og bevare sammenhængen i beskat-

1. Bekæmpelse af skadelig konkurrence

55 — Jf. i denne retning dom af 30.9.2003, sag C-167/01, Inspire Art, Sml. I, s. 10155, præmis 107, 132 og 133, De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 49, Marks & Spencer-dommen, præmis 35, samt dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 47.

163. Forbundsrepublikken Tyskland har for det første anført, at den belgiske ordning for

koordinationscentre var en af de skadelige foranstaltninger vedrørende skattekonkurrence, der var omfattet af en resolution vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer forsamlet i Rådet⁵⁶, og for det andet, at Kommissionen i den anledning indledte en formel undersøgelsesprocedure for at afgøre, om denne ordning indeholdt elementer af statsstøtte. Medlemsstaten mener dog uafhængigt af disse initiativer, at formålet med AStG's § 20, stk. 2 og 3, er at gøre det muligt for den under udøvelse af sin ret til »selvhjælp« at opveje de særlige skattefordele, som denne ordning medfører, ved at benytte fradragsmetoden til at bringe Columbus' ejeres skattebyrde på niveau med den tyske beskatning.

164. Med denne formulering af formålet synes Forbundsrepublikken Tyskland at påberåbe sig en ret til at opveje en skattefordel, der er opnået i en anden medlemsstat, ved hjælp af en mindre fordelagtig skattebehandling.

165. Det fremgår dog af retspraksis, at et sådant formål ikke kan begrunde en restriktion for etableringsfriheden⁵⁷.

166. Som generaladvokat Léger ganske rigtigt anførte i sit forslag til afgørelse i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, må det i mangel af en EF-harmonisering erkendes, at der er konkurrence mellem skatteordningerne i de forskellige medlemsstater⁵⁸. Det er beklageligt, at denne konkurrence slet ikke begrænses. Dette spørgsmål skal imidlertid, som det også fremgår af præamblen til den rådsresolution, Forbundsrepublikken Tyskland har henvist til, håndteres med politiske midler og berører således ikke medlemsstaternes retigheder og forpligtelser i henhold til traktaten.

167. Jeg mener i øvrigt heller ikke, at den omstændighed, at den omhandlede skatteordning kan anses for statsstøtte, som er uforenelig med fællesmarkedet⁵⁹, hvilket Kommissionen i henhold til traktaten skal kontrollere, giver en medlemsstat ret til at træffe ensidige foranstaltninger, som har til formål at fjerne virkningerne af denne lovgivning, og som begrænser en af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder⁶⁰.

56 — Resolution af 1.12.1997 om en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning, EFT 1998 C 2, s. 2.

57 — Jf. bl.a. De Groot-dommen, præmis 97, samt dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis.

58 — Punkt 55 i forslaget til afgørelse.

59 — Som Domstolen fastslog i dommen i sagen Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, har denne ordning faktisk karakter af statsstøtte.

60 — Jf. i denne retning punkt 58 i generaladvokat Légers forslag til afgørelse i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas.

168. Jeg mener derfor ikke, at ønsket om at bekæmpe skadelig konkurrence kan begrunde den hindring for etableringsfriheden, der er tale om i den foreliggende sag.

læggende frihed i henhold til traktaten, kan være begrundet, hvis denne foranstaltning specielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå lovgivningen i den pågældende medlemsstat, kan give en skattefordel⁶¹.

2. Bekæmpelse af rent kunstige arrangementer

169. Forbundsrepublikken Tyskland har også gjort gældende, at den tyske lovgiver havde ret til at vedtage AStG's § 20, stk. 2 og 3, for at bekæmpe rent kunstige arrangementer. Medlemsstaten har anført, at en sådan begrundelse er anerkendt i Domstolens praksis. Den mener dog, at denne praksis er for indskrænkende, og har derfor foreslået, at Domstolen udvider medlemsstaternes ret til at bekæmpe kunstige arrangementer, så de får mulighed for at kræve, at faste driftssteder, der er oprettet i en anden medlemsstat for at opnå skattefordele i denne stat, integreres effektivt og vedvarende i det økonomiske liv i denne stat. De i hovedsagen omhandlede belgiske koordinationscentre er efter Forbundsrepublikken Tysklands opfattelse ikke integreret på denne måde.

171. I dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas fremførte Domstolen en række præciseringer med hensyn til, hvorledes det vurderes, om der foreligger sådanne arrangementer, for navnlig at gøre det muligt for den nationale ret at afgøre, om Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning var forholdsmæssig.

172. Det fremgår således af denne dom, at det for at konstatere, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, ud over et subjektivt forhold, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, kræves, at det fremgår af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, angående bl.a. graden af CFC-selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr, at det mål om, at selskabet skal være integreret i det økonomiske liv i værtsmedlemsstaten, som forfølges ved etableringsfriheden, ikke er nået, til trods for, at fællesskabsrettens betingelser formelt er opfyldt⁶².

170. Som Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, har Domstolen flere gange erkendt, at en skatteforanstaltning, der gør det vanskeligt at udøve en grund-

61 — ICI-dommen, præmis 26, X og Y-dommen, præmis 61, dom af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, præmis 37, De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 50, Marks & Spencer-dommen, præmis 57, samt dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 51.

62 — Dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 64, 53-55 og 67.

173. Domstolen udledte heraf, at det var en betingelse for, at Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning var forenelig med fællesskabsretten, at den beskatning, der var foreskrevet i denne lovgivning, skulle være udelukket, når oprettelsen af CFC-selskabet svarede til en økonomisk realitet, uanset om der forelå skattemæssige bevæggrunde, og at denne oprettelse skulle svare til en reel etablering, der faktisk havde til formål at udøve økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten⁶³.

174. Den tilføjede, at det tilkom den forelæggende ret at undersøge, om en bestemmelse i Det Forenede Kongeriges CFC-lovgivning, som i det væsentlige gav det hjemmehørende selskab mulighed for at godtgøre, at det eneste formål eller et af hovedformålene med at oprette CFC-selskabet ikke var at undgå den skat, der normalt skal betales i Det Forenede Kongerige (begrundelsestesten), kunne fortolkes således, at anvendelsen af den beskatning, der var foreskrevet i henhold til denne lovgivning, kunne begrænses til rent kunstige arrangementer, hvilket betød, at CFC-lovgivningen måtte anses for forenelig med etableringsfriheden⁶⁴.

175. Det fremgår af den sidstnævnte præcisering, at Domstolen ikke er tilbøjelig til at tillade, at en medlemsstat i sin lovgivning kategorisk og generelt udelukker, at ethvert såkaldt rent kunstigt arrangement kan give

en skattefordel, uden at give de nationale retter mulighed for at foretage en konkret undersøgelse under hensyn til de særlige omstændigheder i hver enkelt sag og navnlig de oplysninger, den pågældende skattepligtige fremlægger⁶⁵.

176. Jeg mener ikke, at der i den foreliggende sag er noget til hinder for, at Domstolen anlægger de samme betragtninger, som den gjorde i dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, da den skulle undersøge, om Det Forenede Kongeriges skatteforanstaltning var forholdsmæssig, eftersom der i den foreliggende sag næppe kan være tvivl om — ingen af de parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, har i øvrigt påstået det modsatte — at Forbundsrepublikken Tyskland vil kunne nå det tilsigtede mål ved at erstatte fritagelsesmetoden med fradragsmetoden som fastsat i AStG's § 20, stk. 2 og 3.

177. Jeg skal således bemærke følgende til spørgsmålet om den omhandlede foranstaltnings forholdsmæssighed, som det først og fremmest tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

178. Selv om den omhandlede nationale foranstaltning, som går ud på at erstatte en metode til undgåelse af dobbeltbeskatning

63 — Samme dom, præmis 65 og 66.

64 — Samme dom, præmis 62, 72 og 73.

65 — Jf. i denne retning X og Y-dommen, præmis 43.

med en anden mindre fordelagtig metode, er mindre skadelig for etableringsfriheden, end efterbeskatning er, ser det ikke ud til, at AStG, hvis alle de generelle anvendelsesbetingelser, der henvises til i AStG's § 20, stk. 2 og 3, er opfyldt, gør det muligt at foretage en konkret undersøgelse for at klarlægge, om denne bestemmelse i hver enkelt sag vil kunne fraviges, fordi det pågældende faste driftssted svarer til en reel etablering i den omhandlede værtsmedlemsstat. AStG's § 20, stk. 2 og 3, synes i denne forbindelse at bygge på en uigendrivelig formodning om, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, så snart betingelserne i denne bestemmelse er opfyldt. Henset til betragtningerne i punkt 174 og 175 ovenfor mener jeg dog ikke, at en sådan tilgang står i rimeligt forhold til det tilsigtede mål.

tilfælde, vil kun, hvis dette ikke er tilfældet, være begrundet i målet om at bekæmpe rent kunstige arrangementer.

180. Hvis den forelæggende ret skal undersøge disse objektive omstændigheder, mener jeg, at den især skal se på, om Columbus også i det omtvistede skatteår opfyldte alle de betingelser, der ifølge den nævnte kongelige anordning nr. 187 af 30. december 1982 gælder for koordinationscentre, og navnlig kravet om antallet af ansatte i Belgien⁶⁶.

181. Jeg er i øvrigt ikke enig med den tyske regering, der synes at mene, at den omstændighed, at et foretagende som Columbus beskæftiger sig med besiddelse og forvaltning af kapital, og at det foretager eventuelle finansielle investeringer i andre medlemsstater, kan have betydning for, om der foreligger et rent kunstigt arrangement, idet dette selskab ikke udøver faktisk økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten.

179. Hvis den forelæggende ret imidlertid har den fornødne frihed til at afgøre, om der foreligger et rent kunstigt arrangement i hovedsagen, navnlig ud fra de øvrige bestemmelser i den tyske skatteret, vil den således skulle undersøge, om Columbus har en reel etablering i Belgien, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed i denne medlemsstat, på grundlag af objektive omstændigheder, der kan efterprøves, angående bl.a. graden af Columbus' fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr. Den omhandlede nationale foranstaltning, der er anvendt i det foreliggende

182. Det kan således ikke uden videre udelukkes, at finansieringsvirksomhed er omfattet af den frie bevægelighed, men det

66 — Koordinationscentre skal have, hvad der svarer til mindst ti fuldtidsansatte i Belgien, regnet over en periode på to år.

kan heller ikke fuldstændig udelukkes, at de kapitalinvesteringer, som et foretagende som Columbus foretager for sine ejere, finder sted i værtsmedlemsstaten eller i hvert fald gennem belgiske finansieringsinstitutioner eller banker.

183. Disse omstændigheder og det forhold, at der findes en fysisk etablering i værtsmedlemsstaten, er efter min opfattelse tilstrækkelige til at afvise, at der er tale om et rent kunstigt arrangement.

184. Det tilkommer under alle omstændigheder den forelæggende ret at foretage alle de undersøgelser, der er nødvendige for at afgøre, om Columbus har en faktisk etablering i henhold til Domstolens praksis, og i givet fald at fastslå, at det ikke var begrundet at anvende AStG's § 20, stk. 2 og 3, i hovedsagen med henblik på at bekæmpe rent kunstige arrangementer.

3. Bevaring af sammenhængen i beskatningsordningen

185. Forbundsrepublikken Tyskland har også gjort gældende, at det var nødvendigt at anvende AStG's § 20, stk. 2 og 3, for at

bevare sammenhængen i dens beskatningsordning. Denne bestemmelse sikrer efter tysk opfattelse beskatningen af tyske skattepligtiges globale indkomst (og formue) for så vidt angår kapitalinvesteringer eller kapital-eksportneutralitet, som afspejler det principielle valg, den tyske lovgiver har foretaget i overensstemmelse med sin suverænitæt på skatteområdet.

186. Domstolen har, siden den afsagde dom i Bachman-sagen⁶⁷ og i sagen Kommissionen mod Belgien⁶⁸, principielt accepteret, at bevaringen af sammenhængen i beskatningsordningen er et hensyn, som medlemsstaterne kan påberåbe sig i forbindelse med hindringer for den traktatfæstede frie bevægelighed.

187. Efter afsigelsen af disse to domme har hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen været et af de tvingende almene hensyn, som medlemsstaterne oftest har påberåbt sig i forbindelse med direkte beskatning, men Domstolen har som bekendt altid afvist dette hensyn, navnlig fordi de pågældende skattebestemmelser — modsat situationen i de to ovennævnte domme — ikke gjorde det muligt at fastslå, at der var en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel og udlig-

67 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml. I, s. 249, præmis 21-23.

68 — Dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Sml. I, s. 305, præmis 14-16.

ningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning⁶⁹, hvilket i princippet kræver, at fradraget og opkrævningen finder sted i forbindelse med beskattningen af den samme skattepligtige⁷⁰.

188. Hvis denne retspraksis anvendes snævert, betyder det, at hensynet til sammenhængen i beskattningsordningen ikke kan lægges til grund i den foreliggende sag, eftersom Columbus har opnået sin skattefordel, og fradragsmetoden er anvendt i forbindelse med særskilte former for beskattning og særskilte beskattningsordninger.

189. I Manninen-dommen ser det dog ud til, at Domstolen anlagde en mindre snæver fortolkning af begrebet sammenhæng i beskattningsordningen i forhold til de kriterier om samme beskattningsform og samme skattepligtige, der hidtil var blevet anvendt i retspraksis, idet den fulgte den anbefaling, generaladvokat Kokott fremsatte i sit forslag til afgørelse i sagen, og fastslog, at en medlemsstat kunne gøre hensynet til at bevare sammenhængen i beskattningsordnin-

gen gældende, selv om disse to kriterier ikke var opfyldt i det pågældende tilfælde⁷¹.

190. Begrebet sammenhæng i beskattningsordningen er blevet beskrevet som »noget [diffust]«⁷² eller ligefrem »mærkværdigt«⁷³. Medlemsstaterne har ofte påberåbt sig dette begreb i sammenhæng med andre begrundelser, der hyppigt er blevet anset for tvingende hensyn i retspraksis, heriblandt effektiv skattekontrol, bekæmpelse af skatteunddragelse eller skattesvig eller tab af skatteindtægter, der imidlertid ikke er et af de nævnte hensyn⁷⁴. I den foreliggende sag synes Forbundsrepublikken Tyskland også at sidestille dette begreb med territorialprincippet, som er knæsat i international skatteret, og som Domstolen også mener kan begrunde en hindring for den frie bevægelighed på et område⁷⁵.

191. Som generaladvokat Poiares Maduro præciserede i sit forslag til afgørelse i Marks & Spencer-sagen⁷⁶, har begrebet sammen-

69 — ICI-dommen, præmis 29, Baars-dommen, præmis 40, og De Groot-dommen, præmis 109, samt dom af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409, præmis 31, af 15.7.2004, sag C-242/03, Weidert og Paulus, Sml. I, s. 7379, præmis 22, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 21, og af 26.10.2006, sag C-345/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10633, præmis 29.

70 — Jf. navnlig Baars-dommen, præmis 40, dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 57 og 58, Bosal-dommen, præmis 29 og 30, dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 36, Manninen-dommen, præmis 42, og dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 54.

71 — Dommens præmis 45 og 46 og navnlig punkt 54-57 i forslaget til afgørelse.

72 — Punkt 51 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i Manninen-sagen.

73 — F. Vanistendael, Cohesion: The Phoenix rises from his ashes, *EC Tax Review*, 2005, s. 211.

74 — Jf. i denne retning bl.a. Verkooijen-dommen, præmis 59, X og Y-dommen, præmis 50, Lenz-dommen, præmis 40, og Marks & Spencer-dommen, præmis 44.

75 — Jf. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 22, Bosal-dommen, præmis 37, Manninen-dommen, præmis 38, og Marks & Spencer-dommen, præmis 39.

76 — Punkt 66 og 67.

hæng i beskatningsordningen til formål at beskytte de nationale skattesystemers integritet, forudsat at det ikke udgør en hindring for disse systemers integration i det indre marked. Det har således til formål at sikre en »[ømfindtlig] balance«, der kan oversættes til en regel om »dobbelt neutralitet: på den ene side den skattnesneutralitet, som medlemsstaterne i EF-traktatens artikel 52 pålægges for etablering af virksomheder i Fællesskabet, og på den anden side den neutralitet, der ved udøvelsen af den frie bevægelighed skal sikres i forhold til de skatteforanstaltninger, som vedtages af medlemsstaterne, for at fællesskabsborgerne ikke udnytter bestemmelserne i fællesskabsretten til at drage fordele deraf, som ikke er forbundet med den frie bevægelighed.

192. Set i dette perspektiv kunne begrebet sammenhæng i beskatningsordningen eventuelt sidestilles med retsmisbrug eller behovet for at bekæmpe rent kunstige arrangementer. Hvis det var tilfældet, ville det i den foreliggende sag være tilstrækkeligt at henvise til de overvejelser, jeg har gjort om denne begrundelse i dette forslag til afgørelse.

193. I betragtning af Domstolens nærmest systematiske afvisning af argumentet om beskyttelse af sammenhængen i beskatningsordningen, også i den mere fleksible anvendelse i Manninen-dommen, og problemerne med at sondre præcist mellem dette begreb

og de andre begrundelser, medlemsstaterne fremfører⁷⁷, er det spørgsmålet, om det egentlig er relevant.

194. For at kunne besvare dette spørgsmål, er det uden tvivl nødvendigt at betragte de tilfælde, hvor Domstolen har skullet vurdere denne begrundelse. I de sager, hvor argumentet om, at det var nødvendigt at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, blev fremført mest seriøst, var der tale om nationale bestemmelser, der på en eller anden måde førte til forskelsbehandling mellem en intern situation og en grænseoverskridende situation, hvor de pågældende skattepligtige havde benyttet sig af deres frie bevægelighed. Bestemmelserne var reelt til hinder for, at en transaktion, der blev udført i Fællesskabet, blev genstand for en skattemæssig behandling i form af en skattefordel, som var forbeholdt transaktioner af samme type, der foregik på nationalt område⁷⁸. I Manninen-sagen fremgik det således af de finske bestemmelser, at aktionærer, der havde bopæl i Finland og var fuldt skattepligtige i denne medlemsstat, kun havde ret til en skattegodtgørelse, hvis udbyttet blev udloddet af selskaber, der var hjemmehørende i Finland og selskabsskattepligtige i

77 — Jeg skal også bemærke, at Domstolen i Marks & Spencer-dommen, hvori den skulle undersøge, om de britiske bestemmelser, der begrænsede koncernlempelsen til kun at gælde for underskud pådraget af hjemmehørende selskaber, var begrundet, ikke baserede sig på bevaringen af sammenhængen i den nationale beskatningsordning, men på tre forskellige begrundelser, nemlig opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, risikoen for dobbelt fradrag for underskud og risikoen for skatteunddragelse.

78 — Jf. bl.a. de faktiske omstændigheder i Verkooyen-, Bosal-, Lenz- og Manninen-sagen samt dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727.

denne stat. Domstolen undersøgte, om den omhandlede skatteforanstaltning, der havde til formål at undgå dobbeltbeskatning af virksomhedsoverskud, der blev udloddet til aktionærer, var forholdsmæssig, og fastslog i den forbindelse, at indrømmelse af en godtgørelse for selskabsskat til finske aktionærer med aktier i et selskab med hjemsted i Sverige, der blev beregnet i forhold til den skat, selskabet skulle betale i Sverige, ikke bragte sammenhængen i den finske beskatningsordning i fare og samtidig var mindre restriktiv for de frie kapitalbevægelser ⁷⁹.

195. Som jeg tidligere har nævnt, medfører den skatteforanstaltning, der er tale om i den foreliggende sag, ikke, at Columbus' ejere, som er fuldt skattepligtige i Tyskland og har benyttet sig af etableringsfriheden, skattemæssigt behandles anderledes end ejerne af et fast driftssted i Tyskland. Derimod behandles grænseoverskridende situationer forskelligt afhængig af, om beskatningen i den medlemsstat, hvor de tyske ejeres faste driftssted er beliggende, er lavere eller højere end den sats, der er fastsat i AStG. Foranstaltningen medfører, at kapitalindkomst fra et fast driftssted i en medlemsstat, hvor beskatningen er lavere end fastsat i AStG, ikke kan fritages for indkomst- og formuebeskatning i Tyskland med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, og at der i stedet anvendes en metode, hvor den udenlandske

skat fradrages for at undgå dobbeltbeskatning.

196. Selv om det antages, at det generelt kan forekomme, at en medlemsstat ensidigt erstatter en metode til undgåelse af dobbeltbeskatning med en anden med det formål at bevare sammenhængen i beskatningsordningen, er jeg dog, som jeg også har antydnet i de ovenfor anførte betragtninger, ikke sikker på, at denne begrundelse er den egentlige årsag til, at de tyske myndigheder har vedtaget den omhandlede skatteforanstaltning. Som jeg har påpeget, synes denne foranstaltning hovedsageligt at være begrundet i ønsket om at forhindre skatteunddragelse ved at bekæmpe rent kunstige arrangementer eller ønsket om at bevare territorialprincippet.

197. Hvis formålet, som Forbundsrepublikken Tyskland har anført, er at forsvare dette princip, mener jeg navnlig, at det er inkonsekvent og vanskeligt foreneligt med dette princip at opkræve formueskat af aktiver i et fast driftssted, som ligger i en anden medlemsstat, der ikke opkræver en sådan skat, og hvis indkomstbeskatning er lavere end den sats, der gælder i Tyskland, og at undlade at opkræve den samme formueskat af aktiver i et driftssted, som ligger i en medlemsstat, hvor beskatningen er højere end i Tyskland, når denne anden medlemsstat heller ikke opkræver formueskat.

79 — Manninen-dommen, præmis 46.

198. Jeg mener under disse omstændigheder ikke, at den omhandlede skatteforanstaltning kan begrundes i ønsket om at bevare sammenhængen i den tyske beskatningsordning, således som denne begrundelse er beskrevet og fortolket af Forbundsrepublikken Tyskland.

199. Jeg mener afslutningsvis, at EF-traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter fradragsmetoden for at undgå dobbeltbeskatning træder i stedet for fritagelsesmetoden i forbindelse med beskatning af denne stats borgeres indkomst og formue fra investeringer i et fast driftssted, der er oprettet af disse borgere og ligger

i en anden medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er lavere end fastsat i den førstnævnte medlemsstats nationale skattelovgivning, medmindre en sådan lovgivning er begrundet i behovet for at bekæmpe rent kunstige arrangementer, der har til formål at omgå den nationale lovgivning. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede nationale skattelovgivning kan begrundes på denne måde.

200. Det skal tilføjes, at det samme må konkluderes, hvis den foreliggende sag behandles i lyset af EF-traktatens artikel 73 B.

VI — Forslag til afgørelse

201. Jeg foreslår på baggrund heraf, at Domstolen besvarer Finanzgericht Münsters spørgsmål således:

»EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og 73 B (nu artikel 56 EF) skal fortolkes således, at de er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat,

hvorefter fradragsmetoden for at undgå dobbeltbeskatning træder i stedet for fritagelsesmetoden i forbindelse med beskatning af denne stats borgeres indkomst og formue fra investeringer i et fast driftssted, der er oprettet af disse borgere og ligger i en anden medlemsstat, hvor beskatningsniveauet er lavere end fastsat i den førstnævnte medlemsstats nationale skattelovgivning, medmindre en sådan lovgivning er begrundet i behovet for at bekæmpe rent kunstige arrangementer, der har til formål at omgå den nationale lovgivning. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede nationale skattelovgivning kan begrundes på denne måde.«