

DOMSTOLENS DOM
av den 27 september 1988*

I mål 81/87

har High Court of Justice, Queen's Bench Division, till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

The Queen

och

H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC.

Begäran avser tolkningen av artiklarna 52 och 58 i EEG-fördraget och av bestämmelserna i rådets direktiv 73/148 av den 21 maj 1973 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medborgare i medlemsstaterna i fråga om etablering och tillhandahållande av tjänster (EGT 1973, L 172, s. 14, fransk version; svensk specialutgåva, del 06, volym 01).

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden Mackenzie Stuart, avdelningsordförandena G. Bosco, O. Due och G. C. Rodríguez Iglesias samt domarna T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet, T.F. O'Higgins och F.A Schockweiler,

generaladvokat: M. Darmon,

justitiesekreterare: D. Louterman, byrådirektör,

som beaktat yttrandena från

— bolaget Daily Mail and General Trust PLC, sökande i målet vid den nationel-

* Rättegångsspråk: engelska.

la domstolen, företrätt av David Vaughan, QC, och av Derrick Wyatt, barrister, befullmäktigade av F. Sandison, solicitor, Freshfields, London,

- den brittiska regeringen, genom S. J. Hay, Treasury Solicitor, Queen Anne's Chambers, i egenskap av ombud, biträdd av R. Buxton, QC, Gray's Inn Chambers, och av A. Moses samt N. Green, barristers,
- kommissionen, genom juridiska rådgivaren D. Gilmour, i egenskap av ombud,

som beaktat förhandlingsrapporten och det muntliga förfarandet den 22 mars 1988, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 7 juni 1988,

meddelar följande

dom

- 1 Genom beslut av den 6 februari 1987, som inkom till domstolen den 19 mars 1987, har High Court of Justice, Queen's Bench Division, i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget, ställt fyra frågor om tolkningen av artiklarna 52 och 58 i fördraget och av rådets direktiv 73/148 av den 21 maj 1973 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medborgare i medlemsstaterna i fråga om etablering och tillhandahållande av tjänster (EGT 1973, L 172, s. 14, fransk version; svensk specialutgåva, del 06, volym 01).
- 2 Dessa frågor har uppkommit inom ramen för en tvist mellan bolaget Daily Mail and General Trust PLC, sökande i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad "sökanden"), och H. M. Treasury, som bl.a. rör sökandens begäran att det skall fastställas att det inte föreligger någon skyldighet för sökanden att erhålla tillstånd enligt den brittiska skattelagstiftningen för att få flytta sin hemvist från Förenade konungariket till Nederländerna.
- 3 Det framgår av handlingarna i målet att enligt den brittiska lagstiftningen om bolagsrätt kan ett bolag som sökanden, som har bildats i överensstämmelse med den lagstiftningen och som har sitt säte (registered office) i Förenade konungariket, förlägga sätet för bolagsledningen och sitt huvudkontor utanför

Förenade konungariket utan att förlora sin status som juridisk person eller att upphöra att vara ett brittiskt bolag.

- 4 Enligt den tillämpliga brittiska skattelagstiftningen är det enbart bolag som i skatterättsligt hänseende har hemvist i Förenade konungariket som är föremål för brittisk bolagsbeskattning. Ett bolag har sin skatterättsliga hemvist på den plats där sätet för bolagsledningen befinner sig.
- 5 I artikel 482.1 a i den brittiska lagen från 1970 om inkomst- och bolagsskatt förbjuds bolag med skatterättsligt hemvist i Förenade konungariket att flytta detta hemvist utan tillstånd av finansdepartementet.
- 6 Sökanden, som är ett holding- och investmentbolag, begärde 1984 ett sådant tillstånd som föreskrivs i den nämnda nationella bestämmelsen i syfte att flytta sätet för bolagsledningen till Nederländerna – vars lagstiftning inte hindrar utländska bolag att etablera sitt huvudkontor i landet – där bolaget bl.a. hade för avsikt att hålla sina styrelsesammanträden och att hyra lokaler till ledningen. Utan att invänta det begärda tillståndet beslutade bolaget därefter att öppna ett kontor för förvaltning av investeringar i Nederländerna i syfte att tillhandahålla tjänster till tredje man.
- 7 Det har inte bestridits att sökandens huvudsakliga anledning att flytta sätet för bolagsledningen var att, efter att ha etablerat sin skatterättsliga hemvist i Nederländerna, göra det möjligt att sälja en väsentlig del av sina tillgångar (non-permanent assets) och att med hjälp av behållningen från den försäljningen köpa tillbaka en del av sina egna aktier, utan att behöva betala den skatt som dessa transaktioner skulle medföra i enlighet med brittisk skattelagstiftning, särskilt mot bakgrund av den väsentliga värdeökningen på de tillgångar som sökanden hade för avsikt att sälja. Efter att ha flyttat sätet för bolagsledningen till Nederländerna skulle sökanden bli föremål för bolagsbeskattning i Nederländerna och de planerade transaktionerna skulle endast föranleda beskattning av den eventuella värdeökning som skett efter det att den skatterättsliga hemvisten flyttats.
- 8 Efter en lång period av förhandlingar med finansdepartementet, som föreslog sökanden att sälja åtminstone en del av tillgångarna i fråga innan den flyttade sin skatterättsliga hemvist från Förenade konungariket, väckte sökanden under 1986 talan vid High Court of Justice, Queen's Bench Division. Vid den domstolen gjorde sökanden gällande att artiklarna 52 och 58 i EEG-fördraget ger ett bolag rätt att flytta sätet för bolagsledningen till en annan

medlemsstat utan något föregående tillstånd eller rätt att utan villkor erhålla ett sådant tillstånd.

9 I syfte att avgöra denna tvist har den nationella domstolen förklarat målet vilande och ställt följande frågor till domstolen:

”1. Utgör artiklarna 52–58 i EEG-fördraget hinder för att en medlemsstat förbjuder ett bolag eller en grupp av bolag med status av juridisk person, som har sätet för bolagsledningen i den nämnda medlemsstaten, att utan föregående tillstånd eller godkännande flytta detta säte till en annan medlemsstat i det ena eller båda av följande fall:

- a) när bolaget i fråga kan undgå att betala skatt på vinster eller inkomster som det redan har förvärvat;
- b) när bolaget i fråga, genom att flytta sätet för bolagsledningen, kan undgå att betala en skatt som det eventuellt skulle ha varit skyldigt att betala om bolaget hade behållit sätet för bolagsledningen i ifrågavarande medlemsstat?

2. Ger rådets direktiv 73/148/EEG ett bolag som har sätet för bolagsledningen i en viss medlemsstat rätt att flytta sin ledning till en annan medlemsstat utan föregående tillstånd eller godkännande under de omständigheter som anges i fråga 1? Om svaret på den frågan är jakande är då de relevanta bestämmelserna direkt tillämpliga i detta fall?

3. Om det är lagligt att kräva nämnda tillstånd eller godkännande har då en medlemsstat rätt att vägra detta på grund av de skäl som anges i fråga 1?

4. Innebär det någon skillnad, och i så fall vilken, om den tillämpliga lagstiftningen i den berörda medlemsstaten inte kräver något tillstånd när en enskild person eller näringsidkare flyttar sin hemvist till en annan medlemsstat?”

10 För en utförligare redogörelse för omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, bestämmelserna i den aktuella nationella lagstiftningen och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Den första frågan

- 11 Den första frågan syftar huvudsakligen till att utröna om artiklarna 52 och 58 i fördraget ger ett bolag som bildats i överensstämmelse med lagstiftningen i den medlemsstat där det har sitt säte, rätt att flytta sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat. Om svaret på denna fråga är jakande undrar den nationella domstolen dessutom om ursprungslandet kan göra denna rätt beroende av ett nationellt tillstånd som beviljas på grundval av bolagets skatterättsliga situation.
- 12 När det gäller frågans första del har sökanden i första hand gjort gällande att artikel 58 i fördraget uttryckligen ger de bolag som den gäller för samma rätt att ha sin huvudsakliga etablering i en annan medlemsstat som fysiska personer har med stöd av artikel 52. Det faktum att ett bolag flyttar sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat innebär att detta bolag etablerar sig i den medlemsstaten eftersom bolaget placerar sitt centrum för beslutsfattande där, vilket skulle motsvara en faktisk och verklig ekonomisk verksamhet.
- 13 Förenade konungarikets regering har huvudsakligen gjort gällande att bestämmelserna i fördraget inte ger bolag någon generell rätt att flytta sätet för bolagsledningen från en medlemsstat till en annan. Det faktum att sätet för bolagsledningen etableras i en medlemsstat innebär inte nödvändigtvis i sig att faktisk och verklig ekonomisk verksamhet bedrivs i den medlemsstaten och kan således inte betraktas som en etablering, i den mening som avses i artikel 52 i fördraget.
- 14 Kommissionen påpekar inledningsvis att det på gemenskapsrättens nuvarande stadium fortfarande är den nationella lagstiftningen, dels i den stat där bolaget bildats dels i värdlandet, som fastställer på vilka villkor ett bolag får flytta sitt säte från en medlemsstat till en annan. Kommissionen har påpekat att det föreligger stora skillnader i detta hänseende mellan de nationella lagstiftningarna på bolagsrättens område. En del av dessa lagstiftningar tillåter att sätet för bolagsledningen flyttas, enligt vissa av dem kan det dessutom ske utan att det medför några rättsliga konsekvenser, inte ens på det skatterättsliga området. Enligt andra lagstiftningar medför det faktum att bolagets ledning eller centrum för beslutsfattande flyttas från den medlemsstat där bolaget bildats att bolaget förlorar sin status som juridisk person. Emellertid föreskriver alla lagstiftningarna möjligheten att upplösa ett bolag

i en medlemsstat och att ombilda det i en annan. Kommissionen anser att, i de fall då det enligt den nationella lagstiftningen är möjligt att flytta sätet för ledningen, rätten att flytta detta säte till en annan medlemsstat är en rättighet som skyddas genom artikel 52 i fördraget.

- 15 Mot bakgrund av dessa skilda uppfattningar finns det anledning att inledningsvis erinra om, vilket domstolen upprepade gånger har gjort, att etableringsfriheten är en av gemenskapens grundläggande principer och att bestämmelserna i fördraget som garanterar denna frihet har direkt effekt sedan övergångsperiodens utgång. Dessa bestämmelser säkerställer rätten att etablera sig i en annan medlemsstat, inte enbart för gemenskapsmedborgare utan även för de bolag som avses i artikel 58.
- 16 Även om dessa bestämmelser, enligt deras ordalydelse, bl.a. syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemslandet, så utgör de samtidigt förbud mot att ursprungslandet hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 58, från att etablera sig i en annan medlemsstat. Kommissionen har med rätta påpekat att de rättigheter som garanteras genom artikel 52 och följande artiklar skulle förlora sin betydelse om ursprungslandet kan förbjuda företag att flytta för att etablera sig i en annan medlemsstat. För fysiska personer är rätten att lämna territoriet i detta syfte klart uttryckt i direktiv 73/148, som den andra tolkningsfrågan gäller.
- 17 Ett bolag utövar normalt etableringsrätten genom att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag, såsom det uttryckligen föreskrivs i artikel 52 första stycket andra meningen. Det är för övrigt på detta sätt som sökanden har etablerat sig genom att öppna ett kontor för förvaltning av investeringar i Nederländerna. Ett bolag kan också använda sin etableringsrätt genom att delta i bildandet av ett bolag i en annan medlemsstat och i detta hänseende garanterar artikel 221 i fördraget bolaget nationell behandling med avseende på kapitalplacering i det nya bolaget.
- 18 Det finns anledning att fastslå att den tidigare nämnda brittiska rättsregeln, som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte föreskriver några restriktioner för sådana transaktioner som beskrivits ovan. Den utgör inte heller något hinder för att ett brittiskt bolag helt eller delvis flyttar sin verksamhet till ett nybildat bolag i en annan medlemsstat, i förekommande fall efter upplösning och, följaktligen, efter avveckling av det brittiska bolagets skattemässiga räkenskaper. Den brittiska bestämmelsen kräver endast tillstånd från finansdepartementet i det fall då bolaget, samtidigt som

det vill behålla sin status som juridisk person och brittiskt bolag, önskar flytta sätet för bolagsledningen från Förenade konungariket.

19 I detta hänseende skall det erinras om att bolag, till skillnad från fysiska personer, är enheter som bildats i överensstämmelse med en rättsordning och, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i överensstämmelse med en nationell rättsordning. De existerar endast i kraft av de olika nationella lagstiftningarna som reglerar bildandet av dem och deras funktion.

20 Såsom kommissionen har påpekat skiljer sig medlemsstaternas lagstiftningar väsentligt både vad gäller kravet på anknytning till det nationella territoriet vid bildandet av bolaget och vad gäller möjligheten för ett bolag som har bildats i överensstämmelse med en sådan lagstiftning att senare ändra denna anknytning. Vissa lagstiftningar kräver inte bara att det stadgeenliga sätet utan även att det verkliga sätet, dvs. bolagets huvudkontor, skall vara beläget på territoriet och att flyttningen av huvudkontoret från det territoriet förutsätter upplösning av bolaget med alla de följder som en sådan upplösning medför bolagsrättsligt och skatterättsligt. Andra lagstiftningar ger bolag rätt att flytta sitt huvudkontor till utlandet, men några, såsom den i Förenade konungariket, föreskriver vissa restriktioner för denna rättighet, och de rättsliga konsekvenserna av flyttningen, bl.a. de skatterättsliga, varierar från en medlemsstat till en annan.

21 Fördraget har beaktat skillnaderna i de nationella lagstiftningarna. Genom att i artikel 58 definiera de bolag som etableringsrätten gäller för har fördraget jämställt bolagets säte, huvudkontor och huvudsakliga verksamhet som anknytningsfaktor. I artikel 220 i fördraget föreskrivs dessutom att medlemsstaterna skall, i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att säkerställa bl.a. att bolag för det fall det flyttar sätet från ett land till ett annat bibehåller ställningen som juridisk person. Det skall dock påpekas att inget avtal som ingåtts på detta område ännu har trätt i kraft.

22 Det skall tilläggas att inget av direktiven om samordning av lagstiftningarna på det bolagsrättsliga området, som antagits med stöd av artikel 54.3 g i fördraget, rör de skillnader som nu är i fråga.

23 Det finns således anledning att fastslå att enligt fördraget utgör de skillnader som föreligger mellan de nationella lagstiftningarna vad gäller den anknytning som krävs för bolag och vad gäller möjligheten att flytta sätet, det

stadgeenliga eller det verkliga, från en medlemsstat till en annan och, i förekommande fall, de närmare bestämmelserna för detta, problem som inte har lösts genom reglerna om etableringsrätt, utan som skall lösas genom lagstiftning eller avtal, vilka ännu inte har kommit till stånd.

- 24 Under dessa omständigheter kan man inte tolka artiklarna 52 och 58 i fördraget så att de ger nationella bolag rätt att flytta sätet för bolagsledningen och huvudkontoret till en annan medlemsstat och samtidigt bibehålla ställningen som bolag i den medlemsstat enligt vars lagstiftning de har bildats.
- 25 Svaret på den första delen av den första frågan är således följande. Artiklarna 52 och 58 i fördraget skall tolkas så att de, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte ger ett bolag som bildats i överensstämmelse med lagstiftningen i den medlemsstat där det har sitt stadgeenliga säte, rätt att flytta sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat.
- 26 Med beaktande av detta svar finns det inte längre anledning att besvara den andra delen av den första frågan.

Den andra frågan

- 27 Genom andra frågan vill den nationella domstolen veta om bestämmelserna i rådets direktiv 73/148 av den 21 maj 1973 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medborgare i medlemsstaterna i fråga om etablering och tillhandahållande av tjänster, innebär att ett bolag har rätt att flytta sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat.
- 28 Det är i detta hänseende tillräckligt att påpeka att det nämnda direktivet, enligt dess titel och ordalydelse, enbart rör fysiska personers rörlighet och bosättning och att direktivets bestämmelser, på grund av deras innehåll, inte lämpar sig för att tillämpas analogt på juridiska personer.
- 29 Svaret på den andra frågan är således följande. Direktiv 73/148 skall tolkas så att dess bestämmelser inte ger ett bolag rätt att flytta sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat.

Den tredje och den fjärde frågan

- 30 Med beaktande av svaren på de två första frågorna finns det inte anledning att besvara den tredje och den fjärde frågan.

Rättegångskostnaderna

- 31 De kostnader som har förorsakats Förenade konungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

– angående de frågor som genom beslut av den 6 februari 1987 förts vidare av High Court of Justice, Queen's Bench Division – följande dom:

- 1) Artiklarna 52 och 58 i fördraget skall tolkas så att de, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte ger ett bolag som bildats i överensstämmelse med lagstiftningen i den medlemsstat där det har sitt stadgeenliga säte, rätt att flytta sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat.
- 2) Rådets direktiv 73/148 av den 21 maj 1973 om avskaffande av restriktioner för rörlighet och bosättning inom gemenskapen för medborgare i medlemsstaterna i fråga om etablering och tillhandahållande av tjänster, skall tolkas så att dess bestämmelser inte ger ett bolag rätt att flytta sätet för bolagsledningen till en annan medlemsstat.

Mackenzie Stuart Bosco Due Rodríguez Iglesias Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins Schockweiler

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 27 september 1988.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

A.J. Mackenzie Stuart
Ordförande