Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

5. juli 2012*

»Fri udveksling af tjenesteydelser — skattelovgivning — fradrag som erhvervsmæssige udgifter af udgifter i forbindelse med vederlaget for tjenesteydelser — udgifter til en tjenesteyder, der er etableret i en anden medlemsstat, hvor denne ikke er pålagt indkomstskat eller er underlagt en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig — fradragsretten er underlagt forpligtelsen til at bevise, at tjenesteydelsen er faktisk og oprigtig, og at det dertil knyttede vederlag er normalt — hindring — begrundelse — bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse — effektiv afgiftskontrol — afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne — proportionalitet«

I sag C-318/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour de cassation (Belgien) ved afgørelse af 18. juni 2010, indgået til Domstolen den 2. juli 2010, i sagen:

**Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)**

mod

**État belge,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, E. Levits (refererende dommer), J.-J. Kasel og M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. juni 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) ved avocats D. Garabedian og E. Traversa

— den belgiske regering ved J.-C. Halleux og M. Jacobs, som befuldmægtigede

— den franske regering ved G. de Bergues og N. Rouam, som befuldmægtigede

* Processprog: fransk.

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão og S. Jaulino, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved H. Walker, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. september 2011,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 EF.

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (herefter »SIAT«) og den belgiske stat, repræsenteret ved finansministeriet, vedrørende finansministeriets afslag på at anerkende et fradrag for erhvervsmæssige udgifter på 28 402 251 BEF, som dette selskab havde bogført som en udgift i sine regnskaber pr. 31. december 1997.

### Belgiske retsforskrifter

3 I artikel 26 i code des impôts sur les revenus de 1992 (indkomstskatteloven af 1992) er fastsat:

»Med forbehold af artikel 49 og bestemmelserne i artikel 54 skal de ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele, som en virksomhed med hjemsted i Belgien indrømmer, indgå i virksomhedens overskud, medmindre disse fordele indgår i fastsættelsen af modtagernes skattepligtige indkomst.

Uanset begrænsningen i stk. 1 indgår i virksomhedens overskud ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele, som virksomheden indrømmer:

[…]

2. en skattepligtig som omhandlet i artikel 227 eller et udenlandsk foretagende, der i medfør af lovgivningen i det land, hvor de har hjemsted, ikke er pålagt indkomstskat eller er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for virksomheden med hjemsted i Belgien

[…]«

4 Artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992 bestemmer:

»Som erhvervsmæssige udgifter kan fradrages de udgifter, som den skattepligtige har foretaget eller båret i beskatningsperioden med henblik på at opnå eller beholde skattepligtige indtægter, og som den pågældende kan påvise faktisk foreligger og svarer til det angivne beløb ved forelæggelse af beviskraftig dokumentation eller, såfremt dette ikke er muligt, ethvert andet bevismiddel – bortset fra ed – der er tilladt i henhold til almindelig ret.

Som »foretaget eller båret i beskatningsperioden« betragtes udgifter, der faktisk betales eller bæres i beskatningsperioden eller har fået karakter af gæld eller tab, der er sikker og opgjort, og er bogført som sådanne.«

5 I artikel 53 i indkomstskatteloven af 1992 er fastsat:

»Følgende udgør ikke erhvervsmæssige udgifter:

[...]

10. enhver udgift, for så vidt som den på urimelig vis går ud over de erhvervsmæssige behov

[...]«

6 Artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 er affattet således:

»Renter, royalties for retten til at anvende patenter på opfindelser, fremstillingsprocesser og andre lignende rettigheder eller vederlag for leveringer eller tjenesteydelser anses ikke for erhvervsmæssige udgifter, såfremt de direkte eller indirekte betales til eller tildeles en skattepligtig som omhandlet i artikel 227 eller til et udenlandsk foretagende, der i medfør af lovgivningen i det land, hvor den skattepligtige eller foretagendet har hjemsted, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for samme indkomst i Belgien, medmindre den skattepligtige ved et hvilket som helst retsmiddel godtgør, at disse vederlag er forbundet med faktiske og oprigtige transaktioner, og at de ikke overskrider de normale grænser.«

7 I henhold til artikel 227, stk. 2, i indkomstskatteloven af 1992 er bl.a. udenlandske selskaber, som ikke har deres hjemsted eller hovedsæde i Belgien, eller hvis ledelse eller administration ikke har sæde i Belgien, skattepligtige som ikke-hjemmehørende selskaber.

## Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 SIAT, der er et belgisk selskab, oprettede i 1991 sammen med en nigeriansk koncern et datterselskab med det formål at drive palmeplantager med henblik på fremstilling af palmeolie.

9 Det var aftalt mellem parterne, at SIAT dels skulle udføre tjenesteydelser mod betaling og sælge udstyr til det fælles datterselskab, dels skulle tilbagebetale en del af det overskud, selskabet ville opnå i den forbindelse, som provision for den øgede omsætning til hovedselskabet i den nigerianske koncern, som er det luxembourgske selskab Megatrade International (herefter »MISA«).

10 I 1997 drøftede parterne den nøjagtige størrelse af den provision, SIAT skulle betale. Disse drøftelser førte til partnerskabets ophør, og SIAT forpligtede sig at betale 2 000 000 USD til MISA til fuld og endelig afgørelse.

11 SIAT bogførte følgelig som udgift i sine regnskaber pr. 31. december 1997 et beløb på 28 402 251 BEF for betalingen af den skyldige provision til MISA.

12 De belgiske skattemyndigheder (herefter »skattemyndighederne«) fandt, at MISA havde status som holdingselskab i henhold til den luxembourgske lov af 31. juli 1929 om skatteordningen for holdingselskaber, og at selskabet derfor ikke var undergivet en skat svarende til den belgiske selskabsskat, og afslog i medfør af artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 at anerkende fradraget for erhvervsmæssige udgifter på 28 402 251 BEF.

13 SIAT klagede over skattemyndighedernes afgørelse, der blev stadfæstet af Tribunal de première instance de Bruxelles ved dom 21. februar 2003 og af Cour d'appel de Bruxelles ved dom af 12. marts 2008.

14 SIAT indbragte sagen for Cour de cassation, der imidlertid er i tvivl om fortolkningen af artikel 49 EF, og som derfor har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [artikel 49 EF] i den affattelse, der finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, henset til, at sagens faktiske omstændigheder indtraf før ikrafttrædelsen af Lissabontraktaten den 1. december 2009, fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en medlemsstat i sin nationale lovgivning fastsætter, at vederlag for tjenesteydelser ikke kan udgøre fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter, når vederlaget direkte eller indirekte betales til eller tildeles en skattepligtig, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, eller et udenlandsk foretagende, der i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvor den modtagende person eller det modtagende selskab er etableret, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er undergivet en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som en sådan indkomst er underlagt ifølge medlemsstatens egen lovgivning, medmindre den skattepligtige ved et hvilket som helst retsmiddel godtgør, at vederlaget er forbundet med faktiske og oprigtige transaktioner, og at det ikke er større end normalen, mens den skattepligtige ikke skal føre et sådant bevis for at opnå ret til fradrag for vederlag for tjenesteydelser, der betales til en skattepligtig i samme medlemsstat, selv om denne skattepligtige ikke er pålagt indkomstskat eller er underlagt en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, der følger af medlemsstatens almindelige regler?«

## Anmodningen om præjudiciel afgørelse

*Indledende bemærkninger*

15 Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse og af de indlæg, der er indgivet til Domstolen, findes den generelle regel om fradrag for erhvervsmæssige udgifter i artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992, hvorefter udgifterne kan fradrages som erhvervsmæssige udgifter, hvis de er nødvendige med henblik på at opnå eller beholde skattepligtige indtægter, og hvis den skattepligtige påviser, at udgifterne faktisk foreligger, og påviser deres beløb (herefter »den generelle regel«).

16 I hovedsagen har SIAT imidlertid gjort gældende, at særreglen i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, som skattemyndighederne har lagt til grund ved afslaget på den anmodning om fradrag for erhvervsmæssige udgifter, som dette selskab har fremført, ikke er forenelig med EU-retten. I henhold til artikel 54 anses vederlag for leveringer eller tjenesteydelser, der udføres af belgiske skattepligtige til fordel for skattepligtige, der er etableret i en anden medlemsstat, hvor disse ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for samme indkomst i Belgien, ikke for fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter, medmindre den belgiske skattepligtige godtgør, at disse vederlag er forbundet med faktiske og oprigtige transaktioner, og at de ikke overskrider de normale grænser (herefter »særreglen«).

17 Det lægges herefter til grund, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 49 EF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter vederlag for leveringer eller tjenesteydelser, der betales af en hjemmehørende skattepligtig til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke anses for fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter, når sidstnævnte i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den, hvorunder disse indtægter henhører i den første medlemsstat, medmindre den skattepligtige godtgør, at disse vederlag svarer til de faktiske og oprigtige transaktioner, og at de ikke overskrider de normale grænser, selv om sådanne vederlag ifølge den generelle regel kan fradrages som erhvervsmæssige udgifter, hvis de er nødvendige med henblik på at opnå eller beholde skattepligtige indtægter, og den skattepligtige påviser, at udgifterne faktisk foreligger, og påviser deres beløb.

*Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser*

18 Domstolen har gentagne gange fastslået, at artikel 49 EF er til hinder for anvendelse af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. bl.a. dom af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis). Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre interessant, udgør restriktioner for denne frihed (jf. bl.a. dom af 4.12.2008, sag C-330/07, Jobra, Sml. I, s. 9099, præmis 19, og af 22.12.2010, sag C-287/10, Tankreederei I, Sml. I, s. 14233, præmis 15).

19 Efter fast retspraksis tillægger artikel 49 EF ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder (jf. dom af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 34, af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 32, og af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6645, præmis 24).

20 Efter denne præcisering kan det, i modsætning til hvad den franske regering påstår i sine skriftlige indlæg, ikke antages, at de samme materielle betingelser finder anvendelse i henhold til den generelle regel og i henhold til særreglen for så vidt angår fradrag for erhvervsmæssige udgifter.

21 I henhold til den generelle regel skal den skattepligtige således bevise, at indtægterne faktisk foreligger og svarer til det angivne beløb, da skattemyndigheder – ifølge den belgiske regering – antager, at der er behov for disse udgifter for at opnå eller beholde skattepligtige indtægter. I henhold til artikel 53, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992 må beløbet heller ikke på urimelig vis gå ud over de erhvervsmæssige behov.

22 I henhold til særreglen skal den skattepligtige derimod med henblik på at afkræfte formodningen om, at der ikke kan foretages fradrag for udgifter, for det første bevise, at disse er forbundet med faktiske og oprigtige transaktioner, hvilket – i overensstemmelse med den administrative kommentar til indkomstskatteloven af 1992, som såvel SIAT som Kommissionen har henvist til for Domstolen – indebærer, at det skal bevises, at udgifterne ligger inden for rammerne af de normale erhvervsmæssige transaktioner, at de svarer til et industrielt, kommercielt eller finansielt behov, og at de normalt kompenseres eller skal kompenseres i hele virksomhedens aktivitet. Det følger af samme kommentar, at det i den forbindelse ikke er tilstrækkeligt at fremlægge akter og dokumenter, der har gyldig, juridisk status, men at det først og fremmest er nødvendigt at overbevise skattemyndigheden på en rimelig måde om, at de pågældende transaktioner er faktiske og oprigtige. Som den belgiske regering har anført i sine skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, skal den hjemmehørende skattepligtige for at opnå fradraget således bevise, at der ikke simuleres at foreligge erhvervsmæssige transaktioner.

23 Den skattepligtige skal for det andet bevise, at de pågældende erhvervsmæssige udgifter ikke overskrider de normale grænser, hvilket ifølge de forklaringer, som den belgiske regering har fremsat under retsmødet ved Domstolen, indebærer, at der foretages en sammenligning af den pågældende transaktion med den normale praksis for markedsaktørerne, hvorimod artikel 53, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992, således som det er anført i denne doms præmis 21, alene udelukker fradrag – for så vidt angår erhvervsmæssige udgifter, der er afholdt til fordel for den skattepligtige, der er etableret i Belgien – af udgifter, der er »urimelige«.

24 Det må følgelig fastslås, at formodningen om, at der ikke kan foretages fradrag for erhvervsmæssige udgifter, og de materielle betingelser for deres eventuelle fradrag, som omhandlet i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, gør opnåelsen af fradrag i henhold til denne artikel mere vanskeligt, end når fradraget indrømmes i henhold til den generelle regel i samme lovs artikel 49.

25 Det skal endvidere understreges, at særreglen kan anvendes, når vederlagene betales til tjenesteydere, der i henhold til lovbestemmelserne i den medlemsstat, hvor de er etableret, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en »skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for samme indkomst i Belgien«.

26 Som den belgiske regering har erkendt, foretages vurderingen af anvendelsen af særreglen i mangel af normative præciseringer af eller administrative retningslinjer for, hvad der forstås ved »en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for samme indkomst i Belgien«, fra sag til sag af skattemyndighederne under de nationale domstoles kontrol.

27 Særreglens anvendelsesområde kan under disse omstændigheder ikke på forhånd fastslås med tilstrækkelig bestemthed, og i en situation, hvor tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien og dér er underlagt en skatteordning, som er mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for samme indkomst i Belgien, foreligger der usikkerhed med hensyn til spørgsmålet, om denne ordning betragtes som »en ordning, som er betydeligt mere fordelagtig«, og følgelig om særreglen finder anvendelse.

28 En sådan særregel, der fastsætter betingelser for at opnå fradrag for erhvervsmæssige udgifter, der er strengere end dem, som den generelle regel fastsætter, og hvis anvendelsesområde ikke på forhånd er fastslået med tilstrækkelig bestemthed, kan derfor for det første afholde belgiske skattepligtige fra at udøve deres ret til fri udveksling af tjenesteydelser og anvende ydelser fra leverandører, der er etableret i en anden medlemsstat, og for det andet afholde sidstnævnte fra at udbyde deres ydelser til modtagere, der er etableret i Belgien (jf. i denne retning dom af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

29 Det følger heraf, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 49 EF.

30 Denne konklusion bliver ikke afkræftet af argumenterne fra den belgiske, den franske og den portugisiske regering, hvorefter en hjemmehørende skattepligtig, der foretager en betaling til en person, som er hjemmehørende det samme sted, befinder sig i en situation, der er objektivt forskellig i forhold til kravene om bevisbyrde fra den situation, som en hjemmehørende skattepligtig, der foretager en betaling til en ikke-hjemmehørende, der nyder fordel af en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig end den belgiske ordning, befinder sig i. Disse regeringer har i det væsentlige gjort gældende, at risikoen for, at hovedformålet med transaktionen er at omgå den normalt skyldige skat, kun foreligger i sidstnævnte situation, og at den hjemmehørende skattepligtige, der modtager tjenesteydelserne, er den, der bedst er i stand til at fremlægge beviser for, at transaktionerne er faktiske og oprigtige, da de tjenesteydere, der er etableret i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, ikke er direkte underlagt de belgiske skattemyndigheders kontrol.

31 Det bemærkes, at i forbindelse med en skattefordel, nemlig muligheden for at fradrage vederlag, der betales til en tjenesteyder, som erhvervsmæssige udgifter, befinder en tjenesteydelsesmodtager, der er bosiddende i Belgien, sig ikke i en anden situation, alt efter om den nævnte tjenesteyder er etableret i den samme medlemsstat eller ej, eller alt efter om denne tjenesteyder er underlagt en mere eller mindre fordelagtig skattebehandling i en anden medlemsstat. Tjenesteydelsesmodtagerne kan under alle disse omstændigheder have afholdt faktiske udgifter, der begrunder deres fradrag som erhvervsmæssige udgifter, når de nødvendige betingelser for at udnytte den nævnte skattefordel er opfyldt.

32 De ikke-hjemmehørende tjenesteydere er ganske vist ikke direkte underlagt de belgiske skattemyndigheders kontrol. Den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling vedrører dog ikke tjenesteyderne, alt efter om de er etableret i Belgien eller ej, men de hjemmehørende tjenesteydelsesmodtagere, der er direkte underlagt disse myndigheders kontrol. Myndighederne kan i forhold til disse tjenesteydelsesmodtagere imidlertid ikke blot fastsætte betingelserne for at anvende

den nævnte skattefordel, hvilke betingelser skal sikre, at skattefordelen ikke indrømmes i de tilfælde, hvor transaktionens hovedformål er at omgå den normalt skyldige skat, men ligeledes foretage den nødvendige kontrol og inspektion i den henseende.

33 Den omstændighed, at risikoen for svig ifølge skattemyndighedernes opfattelse er større i nogle situationer end i andre, har under disse omstændigheder ingen indflydelse på ligheden mellem tjenesteydelsesmodtagernes situationer.

*Begrundelsen for restriktionen for den frie udveksling af tjenesteydelser*

34 Det følger af Domstolens praksis, at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser kun kan være berettiget, hvis den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med EF-traktaten eller er begrundet i tvingende almene hensyn, og det kræves i en sådan situation, at den skal være egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål, og at den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det tilsigtede mål (jf. bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-398/95, SETTG, Sml. I, s. 3091, præmis 21, og af 18.12.2007, sag C-341/05, Laval un Partneri, Sml. I, s. 11767, præmis 101, samt Jobra-dommen, præmis 27).

35 Ifølge den belgiske, den franske og den portugisiske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen kan den i hovedsagen omhandlede lovgivning begrundes i hensynet til bekæmpelsen af skatteunddragelse og svig og i nødvendigheden af at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne samt ifølge den franske og den portugisiske regering i hensynet til at opretholde en effektiv skattekontrol.

36 I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at såvel bekæmpelse af skattesvig (jf. bl.a. dom af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 81) som behovet for at sikre en effektiv skattekontrol (jf. bl.a. dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 55) er tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten.

37 Det er ligeledes allerede blevet fastslået, at en restriktion for udøvelsen af en bevægelsesfrihed inden for Den Europæiske Union kan være begrundet i hensynet til at sikre fordelingen af beskatningsretten mellem medlemsstaterne (jf. dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

38 Hvad for det første angår bekæmpelsen af skattesvig bemærkes det, at den blotte omstændighed, at en hjemmehørende skattepligtig benytter en ikke-hjemmehørende tjenesteyders tjenester, ikke i sig selv kan danne grundlag for en generel formodning for, at der er tale om misbrug, og tjene som begrundelse for en foranstaltning, som krænker udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten (jf. analogt dom af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 62, af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 50, af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 73, og af 17.1.2008, sag C-105/07, Lammers & Van Cleeff, Sml. I, s. 173, præmis 27, samt Jobra-dommen, præmis 37).

39 Domstolen har endvidere fastslået, at en eventuel skattemæssig fordel, som tjenesteydere måtte have på grund af en lav beskatning i den medlemsstat, hvor de er etableret, ikke i sig selv kan tjene som begrundelse for, at en anden medlemsstat skattemæssigt udsætter tjenesteydelsesmodtagere i den sidstnævnte stat for en mindre fordelagtig behandling (jf. Eurowings Luftverkehr-dommen, præmis 44, og Skandia og Ramstedt-dommen, præmis 52).

40 For at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område (jf. i denne retning dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 55, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 74).

41 I det foreliggende tilfælde har artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 til formål at hindre adfærd, der består i at nedbringe beskatningsgrundlaget for hjemmehørende skattepligtige ved at betale for levering af ikke-eksisterende tjenesteydelser med det ene formål at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område.

42 Ved at fastsætte, at vederlag, der er betalt til ikke-hjemmehørende tjenesteydere, ikke betragtes som erhvervsmæssige udgifter, medmindre den skattepligtige godtgør, at de er forbundet med faktiske og oprigtige transaktioner, og at de ikke overskrider de normale grænser, gør den i hovedsagen omhandlede lovgivning det muligt at nå det mål om forebyggelse af svig og skatteunddragelse, med henblik på hvilket den er vedtaget.

43 Det må for det andet fastslås, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol. Denne lovgivning udelukker således ikke fuldstændig fradrag som erhvervsmæssige udgifter af de vederlag, der betales til tjenesteydere, der i henhold til bestemmelserne i lovgivningen i den medlemsstat, hvor de er etableret, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for denne indkomst i Belgien, men gør det muligt for de hjemmehørende skattepligtige at bevise, at de udførte transaktioner er faktiske og oprigtige, og at de afholde udgifter er normale.

44 Det fremgår af Domstolens praksis, at en medlemsstat med henblik på at sikre en effektiv skattekontrol, der tager sigte på at bekæmpe skattesvig, er berettiget til at anvende foranstaltninger, som giver den mulighed for at foretage en klar og præcis kontrol af de udgifter, som er fradragsberettigede som erhvervsmæssige udgifter i den pågældende stat (jf. i denne retning dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 24, og af 13.3.2008, sag C-248/06, Kommissionen mod Spanien, præmis 34).

45 Hvad for det tredje angår en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bemærkes, at en sådan begrundelse bl.a. kan anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. dom af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

46 Adfærd som den, der er beskrevet i denne doms præmis 41, kan imidlertid gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, som hjemmehørende skattepligtige udøver på dens område, og bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare (jf. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 56).

47 I det omfang den i hovedsagen omhandlede lovgivning hindrer svigagtig adfærd som den, der er beskrevet i præmis 41 i nærværende dom, og således gør det muligt for den belgiske stat at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed udført på dens område, gør denne lovgivning det dermed muligt at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

48 Det må derfor fastslås, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er egnet til at nå de mål om forebyggelse af svig og skatteunddragelse, sikring af en effektiv skattekontrol og en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem de forskellige medlemsstater, der – som det følger af det foregående – er nært forbundet i hovedsagen.

49 Det skal ikke desto mindre undersøges, om denne lovgivning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

50 I den forbindelse fremgår det af Domstolens faste praksis, at en lovgivning, som hviler på en undersøgelse af objektive omstændigheder, som kan efterprøves, for at afgøre, om en transaktion er et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har skattemæssige formål, og som i hvert tilfælde, hvor det ikke kan udelukkes, at der foreligger et sådant arrangement, giver den skattepligtige person adgang til – uden at denne er underlagt unødige administrative byrder – at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået, kan anses for ikke at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre misbrug (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 82).

51 Desuden kan hverken de skattemæssige årsager eller den omstændighed, at de samme transaktioner kunne have været udført af tjenesteydere, der er etableret på den medlemsstats område, hvor den skattepligtige er etableret, i sig selv lede til den konklusion, at de pågældende transaktioner ikke er faktiske og oprigtige (jf. i denne retning dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 69).

52 Domstolen har ligeledes allerede fastslået, at når den omhandlede transaktion går videre, end hvad de pågældende selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, skal den skattemæssige korrektionsmekanisme for ikke at blive anset for uforholdsmæssigt for det andet begrænses til den del, som overstiger det, som ville være blevet aftalt under sådanne omstændigheder (jf. i denne retning SGI-dommen, præmis 72).

53 Forudsat at betingelserne i denne doms præmis 50-52 er opfyldt, kan kravet om, at det bevises, at transaktioner er faktiske og oprigtige, og at afholdte udgifter er normale, således ikke i sig selv antages at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de forfulgte mål.

54 Som anført i denne doms præmis 25, kan særreglen imidlertid anvendes, når vederlagene betales til tjenesteydere, der i henhold til bestemmelserne i lovgivningen i den medlemsstat, hvor de er etableret, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for denne indkomst i Belgien.

55 Som generaladvokaten har anført i punkt 71 i forslaget til afgørelse, pålægger særreglen under disse omstændigheder den belgiske skattepligtige systematisk at bevise, at alle tjenesteydelserne er faktiske og oprigtige, og at alle de dertil knyttede vederlag er normale, uden at myndigheden er forpligtet til at levere så meget som antydningen af bevis for skattesvig eller skatteunddragelse.

56 Denne særregel kan således anvendes uden noget som helst objektivt kriterium, der kan efterprøves af tredjemand, og som kan tjene som indicium for, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, idet der alene tages hensyn til skatteniveauet for tjenesteyderen i den medlemsstat, hvori han er etableret.

57 Det må imidlertid fastslås, at en sådan regel, således som det fremgår af denne doms præmis 27, ikke giver mulighed for på forhånd og med tilstrækkelig sikkerhed at fastsætte reglens anvendelsesområde og efterlader usikkerhed om dens anvendelse.

58 En sådan regel opfylder dermed ikke kravene om retssikkerhed, som kræver, at retsreglerne skal være klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, især når de kan have bebyrdende virkninger for personer og virksomheder (jf. i denne retning dom af 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 80, og af 16.2.2012, forenede sager C-72/10 og C-77/10, Costa og Cifone, præmis 74).

59 En regel, der ikke opfylder retssikkerhedsprincippets krav, kan imidlertid ikke anses for at stå i et rimeligt forhold til de tilstræbte mål.

60 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 EF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter vederlag for leveringer eller tjenesteydelser, der betales af en hjemmehørende skattepligtig til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke anses for fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter, når sidstnævnte i den medlemsstat, hvor det er etableret, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, der gælder for denne indkomst i den første medlemsstat, medmindre den skattepligtige godtgør, at disse vederlag svarer til faktiske og oprigtige transaktioner, og at de ikke overskrider de normale grænser, mens sådanne vederlag ifølge den generelle regel kan fradrages som erhvervsmæssige udgifter, hvis de er nødvendige med henblik på at opnå eller beholde skattepligtige indtægter, og den skattepligtige påviser, at udgifterne faktisk foreligger, og påviser deres beløb.

## Sagens omkostninger

61 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 49 EF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter vederlag for leveringer eller tjenesteydelser, der betales af en hjemmehørende skattepligtig til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke anses for fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter, når sidstnævnte i den medlemsstat, hvor det er etableret, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, der gælder for denne indkomst i den første medlemsstat, medmindre den skattepligtige godtgør, at disse vederlag svarer til faktiske og oprigtige transaktioner, og at de ikke overskrider de normale grænser, mens sådanne vederlag ifølge den generelle regel kan fradrages som erhvervsmæssige udgifter, hvis de er nødvendige med henblik på at opnå eller beholde skattepligtige indtægter, og den skattepligtige påviser, at udgifterne faktisk foreligger, og påviser deres beløb.**

Underskrifter