DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

21. januar 2010 *

I sag C-311/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Tribunal de première instance de Mons (Belgien) ved afgørelse af 19. juni 2007, indgået til Domstolen den 14. juli 2008, i sagen:

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, J.N. Cunha Rodrigues, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne P. Lindh, A. Rosas (refererende dommer), U. Lõhmus og A. Ó Caoimh,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. juni 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Société de Gestion Industrielle SA (SGI) ved avocats R. Forestini og J.F. Libert

— den belgiske regering ved J.-C. Halleux, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den svenske regering ved A. Falk og S. Johannesson, som befuldmægtigede

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

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. september 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12 EF, 43 EF, 48 EF og 56 EF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (herefter »SGI«), et selskab efter belgisk ret, og den belgiske stat i anledning af, at den nationale skattemyndighed har ladet det beløb, som SGI har indrømmet i ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele til selskaber, som SGI befinder sig i et afhængighedsforhold til, og som har hjemsted i andre medlemsstater, indgå i SGI's overskud.

Nationale retsforskrifter

3 Artikel 26 i indkomstskatteloven, samordnet ved kongelig anordning af 10. april 1992 og stadfæstet ved lov af 12. juni 1992 (tillæg til *Moniteur belge* af 30.7.1992, s. 17120) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »CIR 1992«), har følgende ordlyd:

»Med forbehold af 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:

1. en skattepligtig som omhandlet i artikel 227, som virksomheden med hjemsted i Belgien befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til

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

3. en skattepligtig som omhandlet i artikel 227, der har samme interesser som den i nr. 1 og 2 nævnte skattepligtige eller det i nr. 2 nævnte foretagende.«

4 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det følger af national retspraksis, at der er tale om en »ekstraordinær« fordel som omhandlet i artikel 26, stk. 2, nr. 1, i CIR 1992, hvis fordelen er i strid med gældende normer, regler og handelssædvaner, henset til de foreliggende økonomiske omstændigheder og parternes finansielle situation. En fordel er »vederlagsfri«, hvis den indrømmes uden en tilsvarende forpligtelse eller modydelse.

5 Artikel 49 i CIR 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, idet den skattepligtige forelægger beviskraftig dokumentation, eller, såfremt dette ikke er muligt, anvender andre bevismidler — bortset fra ed — der er tilladt i henhold til almindelig ret.

Udtrykket »udgifter, der er foretaget eller båret i beskatningsperioden« omfatter udgifter, der faktisk betales eller bæres i beskatningsperioden eller har fået karakter af utvivlsom og flydende gæld eller tab og er bogført som sådanne.«

6 Følgende fremgår af artikel 79 i CIR 1992:

»Der kan ikke foretages fradrag for erhvervsmæssige tab i den del af overskud eller indtægter, der hidrører fra ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele, som den skattepligtige har modtaget, direkte eller indirekte, uanset i hvilken form eller på hvilken måde, fra et foretagende, som den skattepligtige befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til.«

7 Artikel 207 i CIR 1992 udelukker visse former for fradrag i den del af overskuddet, der hidrører fra ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele.

8 Artikel 227, nr. 2, i CIR 1992 definerer ikke-hjemmehørende selskaber som følger:

»Udenlandske selskaber […], som ikke har deres hjemsted eller hovedsæde i Belgien, eller hvis ledelse eller administration ikke har sæde i Belgien.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 SGI er et belgisk holdingselskab. Det har en kapitalandel på 65% i det franske selskab RECYDEM SA (herefter »Recydem«). SGI er også et af bestyrelsesmedlemmerne i sidstnævnte selskab.

10 Det luxembourgske selskab COBELPIN SA (herefter »Cobelpin«) er aktionær i SGI. I sin besvarelse af 7. april 2009 af et skriftligt spørgsmål stillet af Domstolen den 23. marts 2009 har SGI præciseret, at Cobelpin ejer 34% af kapitalandelene i SGI. Cobelpin er bestyrelsesmedlem og administrerende direktør i SGI.

11 Domenico Leone er administrerende direktør i SGI og et af bestyrelsesmedlemmerne i Cobelpin og i Recydem.

12 Den 31. december 2000 lånte SGI Recydem et beløb på 37 836 113 BEF (937 933 EUR) uden at kræve renter. Ifølge de belgiske skattemyndigheder skulle der i SGI's overskud for skatteåret 2001 i medfør af artikel 26, stk. 2, nr. 1, i CIR 1992 medregnes et beløb på

1 891 806 BEF (46 897 EUR) i form af ekstraordinære eller vederlagsfri fordele, som SGI havde indrømmet det nævnte datterselskab. Dette beløb svarede til de fiktive renter, beregnet med en årlig rentesats på 5%.

13 Fra den 1. juli 2000 udbetalte SGI bestyrelsesmedlemshonorarer på 350 000 LUF (8 676 EUR) om måneden til Cobelpin. De belgiske skattemyndigheder, som vurderede, at betingelserne i artikel 49 i CIR 1992 ikke var opfyldt, nægtede at fradrage disse vederlag som erhvervsmæssige udgifter for skatteårene 2001 og 2002. De udbetalte beløb var åbenbart uforholdsmæssige og helt uden sammenhæng med den økonomiske gavn af de omhandlede ydelser. Cobelpins repræsentant i SGI's bestyrelse var også personligt bestyrelsesmedlem i SGI.

14 Der blev således over for SGI forkyndt en ændringsmeddelelse for skatteårene 2001 og 2002. De af SGI indbragte klager over disse skatteafgørelser blev afvist ved afgørelse truffet af skattedirektøren af 22. juli 2004, hvorefter selskabet den 4. august 2004 anlagde sag ved Tribunal de première instance de Mons.

15 Det er den forelæggende rets opfattelse, at de belgiske skattemyndigheder har anvendt artikel 26, stk. 2, nr. 1, i CIR 1992 korrekt ved at inddrage fiktive renter for det lån, som SGI har indrømmet Recydem, i SGI's overskud. Indrømmelsen af det nævnte lån har ingen økonomisk begrundelse. Mens det nævnte datterselskab i den omhandlede periode befandt sig i en finansiel sikker position og havde overskud, var SGI meget tynget af store lånoptagelser.

16 Hvad angår de bestyrelsesmedlemshonorarer, som SGI har betalt til Cobelpin, er det den forelæggende rets opfattelse, at de ikke er fradragsberettigede i henhold til artikel 49 i CIR 1992 som erhvervsmæssige udgifter. Disse fordele skal indgå i SGI's overskud i medfør af artikel 26, stk. 2, nr. 1, i CIR 1992.

17 Den forelæggende ret rejser imidlertid spørgsmålet, om sidstnævnte bestemmelse er i overensstemmelse med princippet om etableringsfrihed som omhandlet i artikel 43 EF ff. og princippet om de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF ff. Det beløb, som et hjemmehørende selskab indrømmer i form af ekstraordinære eller vederlagsfri fordele, skal således indgå i selskabets overskud, når modtagerselskabet står i et afhængighedsforhold til førstnævnte selskab og har hjemsted i en anden medlemsstat, mens dette ikke vil være tilfældet, når sådanne fordele indrømmes et andet hjemmehørende selskab, som befinder sig i en sådan situation, og de indgår i fastsættelsen af sidstnævntes skattepligtige indkomst.

18 Tribunal de première instance de Mons har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF og i givet fald artikel 12 EF, til hinder for en medlemsstats lovgivning, der som den i hovedsagen omhandlede lovgivning indebærer, at en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel beskattes hos det hjemmehørende belgiske selskab, som har indrømmet denne fordel til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, når det belgiske selskab befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til sidstnævnte selskab, hvorimod det hjemmehørende belgiske selskab under identiske omstændigheder ikke kan beskattes af en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel, der indrømmes et andet selskab med hjemsted i Belgien, når det belgiske selskab befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til dette selskab?

2) Er artikel 56 EF, sammenholdt med artikel 48 EF og i givet fald artikel 12 EF, til hinder for en medlemsstats lovgivning, der som den i hovedsagen omhandlede lovgivning indebærer, at en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel beskattes hos det hjemmehørende belgiske selskab, som har indrømmet denne fordel til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, når det belgiske selskab befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til sidstnævnte selskab, hvorimod det hjemmehørende belgiske selskab under identiske omstændigheder ikke kan beskattes af en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel, der indrømmes et andet selskab med hjemsted i Belgien, når det belgiske selskab befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til dette selskab?«

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Med de to spørgsmål, der er affattet næsten enslydende, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, og/eller artikel 56 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en »ekstraordinær« eller »vederlagsfri« fordel beskattes hos det hjemmehørende selskab, som har indrømmet denne fordel til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, når det førstnævnte selskab befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til dette selskab, hvorimod det hjemmehørende selskab ikke kan beskattes af en sådan fordel, når denne er blevet indrømmet et andet hjemmehørende selskab, som det førstnævnte selskab befinder sig i et afhængighedsforhold til.

20 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det første spørgsmål, som hovedsageligt vedrører udøvelse af etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF og 48 EF, i det væsentlige drejer sig om SGI's indrømmelse af et rentefrit lån til dets franske datterselskab, Recydem, og nærmere bestemt det forhold, at de belgiske skattemyndigheder i medfør af artikel 26, stk. 2, nr. 1, i CIR 1992 har ladet de fiktive renter af dette lån indgå i førstnævnte selskabs overskud med henblik på fastlæggelse af selskabets skattepligtige indkomst.

21 Det følger af den nævnte afgørelse, at det andet spørgsmål, som nærmere bestemt vedrører fortolkningen af artikel 56 EF om de frie kapitalbevægelser, drejer sig om SGI's betaling til dets luxembourgske aktionær Cobelpin af bestyrelseshonorarer, som anses for urimeligt høje, og om beskatningen af disse hos førstnævnte selskab. Det fremgår af samme afgørelse, at de belgiske skattemyndigheder har nægtet at fradrage sidstnævnte betalinger som erhvervsmæssige udgifter på grundlag af artikel 49 i CIR 1992. De oplysninger, som fremgår af sagsakterne, gør det ikke muligt at fastslå, om de belgiske myndigheder har anvendt artikel 26, stk. 2, nr. 1, i CIR 1992 i denne sammenhæng.

22 Selv om det lægges til grund, at artikel 49 i CIR 1992 kan være af relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, forholder det sig ikke desto mindre således, at den forelæggende ret har begrænset sig til at anmode Domstolen om en fortolkning af de omhandlede friheder i relation til artikel 26, stk. 2, nr. 1, i CIR 1992. Det er herved tilstrækkeligt at

bemærke, at den forelæggende ret, som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, bedst er i stand til, henset til de særlige omstændigheder i den sag, som er blevet indbragt for den, at fastlægge de relevante nationale bestemmelser og i medfør heraf afgrænse den præjudicielle forelæggelse (jf. i denne retning dom af 23.4.2009, forenede sager C-378/07 — C-380/07, Angelidaki m.fl., Sml. I, s. 3071, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

Om den frihed, der finder anvendelse

23 Det må indledningsvis afgøres, om og i hvilket omfang en national bestemmelse som den, der er genstand for tvisten i hovedsagen, kan påvirke udøvelsen af etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF og 48 EF og/eller de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF ff.

24 Alle de procesdeltagere, der har afgivet indlæg for Domstolen, er af den opfattelse, at det er nødvendigt at undersøge det første spørgsmål i lyset af etableringsfriheden. Hvad angår de faktiske omstændigheder, som ligger til grund for det andet spørgsmål, har SGI samt den belgiske og den tyske regering anført, at bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser skal finde anvendelse. De andre procesdeltagere er derimod af den opfattelse, at dette spørgsmål skal besvares på samme måde som det første spørgsmål. SGI har påberåbt sig artikel 12 EF hvad angår begge spørgsmål.

25 Det følger af fast retspraksis, at for at vurdere om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, er det nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31-33, af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 34 og 44-49, og af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 36).

26 Ifølge den belgiske regering vedrører de i hovedsagen omhandlede bestemmelser fastlæggelsen af hjemmehørende selskabers bruttooverskud med henblik på beskatning af deres indkomster. For at bekæmpe skatteunddragelse inddrages i fortjenesten for hjemmehørende selskaber ikke-realiserede indtægter som følge af ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele, som indrømmes ikke-hjemmehørende selskaber, som står i et afhængighedsforhold til førstnævnte selskaber. Den nævnte ordning gør det under sådanne omstændigheder muligt for de nationale skattemyndigheder hos det hjemmehørende selskab at beskatte de beløb som efter omstændighederne svarer til det beløb, som er blevet betalt for meget i forhold til prisen på et marked med fuld konkurrence, eller til den manglende indtjening, som dette selskab har haft.

27 I sit svar af 24. april 2009 på et skriftligt spørgsmål, som Domstolen stillede den 23. marts 2009, har den belgiske regering præciseret, at de i hovedsagen omhandlede bestemmelser omfatter situationer, hvor de omhandlede selskaber i deres indbyrdes forhold styres af andre betingelser end dem, der gælder mellem uafhængige virksomheder. Der foreligger navnlig et »afhængighedsforhold« i denne bestemmelses forstand, når et af de omhandlede selskaber er indehaver af en kapitalandel i det andet selskab, der giver det mulighed for at udøve en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at det kan træffe afgørelse om dets drift, som omhandlet i den retspraksis, der følger af dom af 13. april 2000, Baars (sag C-251/98, Sml. I, s. 2787, præmis 22).

28 Domstolen har gentagne gange fastslået, at de nationale bestemmelser, som finder anvendelse under sådanne omstændigheder, henhører under det materielle anvendelsesområde for EF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (jf. navnlig Baars-dommen, præmis 21 og 22, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 31, og Glaxo Wellcome-dommen, præmis 47).

29 Det er imidlertid den belgiske regerings opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke kun finder anvendelse på de situationer, som er omfattet af det anvendelsesområde, der følger af Baars-dommen. Hvorvidt der foreligger et afhængighedsforhold mellem de omhandlede selskaber, afhænger således ikke af omfanget af et af selskabernes kapitalandele i det andet selskab. Regeringen har i sit svar nævnt i denne doms præmis 27 præciseret, at den nævnte lovgivning omfatter alle de forhold, som, henset til de foreliggende faktiske omstændigheder, bevirker en eller anden form for afhængighedsforhold, det være sig direkte eller indirekte, mellem de omhandlede selskaber. Der kan være tale om ejerskab af kapitalandele i det andet selskab, som ikke er kendetegnet ved udøvelse af en indflydelse som omhandlet i den

nævnte retspraksis, men eksempelvis også om en afhængighed af råstoffer eller en afhængighed med hensyn til teknisk samarbejde og garantier.

30 I lyset af disse betragtninger må det konkluderes, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i princippet også kan påvirke udøvelsen af de andre former for fri bevægelighed, herunder navnlig de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF.

31 Hvad angår anvendeligheden af artikel 12 EF, der indeholder et almindeligt princip om forbud mod enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, bemærkes, at denne bestemmelse kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (jf. navnlig dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 38 og 39, af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, Sml. I, s. 8491, præmis 28 og 29, og af 17.1.2008, sag C-105/07, Lammers & Van Cleeff, Sml. I, s. 173, præmis 14).

32 Artikel 43 EF og 56 EF indeholder sådanne særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling på områderne for etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser.

33 Hvad angår de traktatbestemmelser, som finder anvendelse under omstændigheder som dem, der foreligger i tvisten i hovedsagen, bemærkes, at det for den forelæggende ret ikke er bestridt, at der foreligger et »afhængighedsforhold« i den omhandlede lovgivnings forstand mellem på den ene side SGI og Recydem og på den anden side SGI og Cobelpin.

34 Hvad angår arten af disse relationer fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at SGI er indehaver af 65% af selskabskapitalen i Recydem. Ifølge det svar, som er nævnt i denne doms præmis 10, ejer Cobelpin 34% af selskabskapitalen i SGI. Domstolen råder ikke over oplysninger, som gør det muligt at fastslå, om der findes andre kapitalforbindelser mellem disse selskaber.

35 Sådanne selskabsdeltagelser kan i princippet give SGI en indflydelse som omhandlet i Baars-dommen nævnt i denne doms præmis 27 og 28 på beslutningerne i og driften af Recydem henholdsvis give Cobelpin en sådan indflydelse på beslutningerne i og driften af SGI. Det bemærkes desuden, at der ifølge den forelæggende ret findes forbindelser mellem disse selskaber på bestyrelsesplan.

36 Det følger heraf, at eftersom tvisten i hovedsagen udelukkende vedrører virkningen af de omhandlede bestemmelser på den skattemæssige behandling af et selskab, som befinder sig i et afhængighedsforhold til de andre omhandlede selskaber, og dette afhængighedsforhold er kendetegnet ved udøvelsen af en indflydelse som omhandlet i Baars-dommen, finder artikel 43 EF og 48 EF om etableringsfriheden anvendelse.

37 De forelagte spørgsmål skal derfor kun besvares i lyset af artikel 43 EF og 48 EF. Spørgsmålene skal behandles samlet.

Om der foreligger en restriktion for etableringsfriheden

38 Den ret til frit at etablere sig, som fællesskabsborgere har i henhold til traktatens artikel 43 EF, indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Den omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for

Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. navnlig dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 29, og Glaxo Wellcome-dommen, præmis 45).

39 Selv om bestemmelserne om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesstaten forhindrer, at en af dens statsborgere eller et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, etablerer sig i en anden medlemsstat (jf. navnlig dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 31, af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 33, og af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 16).

40 For så vidt angår selskaber bemærkes, at deres »hjemsted« som omhandlet i artikel 48 EF tjener til i lighed med fysiske personers nationalitet at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retsorden. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville traktatens artikel 43 EF blive indholdsløs (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13, og af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 38).

41 SGI, den svenske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning udgør en restriktion i henhold til EU-retten. Den belgiske og den tyske regering har fremført det modsatte synspunkt. Henset til den overordnede sammenhæng er den nævnte lovgivning ikke af en sådan beskaffenhed, at den stiller hjemmehørende selskaber, der indrømmer ekstraordinære eller vederlagsfri fordele til selskaber, som står i et afhængighedsforhold til førstnævnte selskaber, og som har hjemsted i andre medlemsstater, ringere end hjemmehørende selskaber, som indrømmer lignende fordele til andre hjemmehørende selskaber, der befinder sig i en sådan situation. Den nævnte ordning udgør således ikke en restriktion.

42 Det er i denne sag ubestridt, at i henhold til den i hovedsagen omhandlede lovgivning inddrages de ekstraordinære eller vederlagsfri fordele, som et hjemmehørende selskab indrømmer et selskab, som står i et afhængighedsforhold til førstnævnte selskab, kun i førstnævnte selskabs overskud, hvis modtagerselskabet har hjemsted i en anden medlemsstat. Derimod beskattes et hjemmehørende selskab ikke af en sådan fordel, når fordelen indrømmes et andet hjemmehørende selskab, i forhold til hvilket der består et afhængighedsforhold, forudsat at denne fordel indgår i fastsættelsen af sidstnævntes skattepligtige indkomst.

43 Det følger heraf, at den skattemæssige situation for et selskab, der er hjemmehørende i Belgien, og der, som SGI, indrømmer ekstraordinære eller vederlagsfri fordele til selskaber, som står i et afhængighedsforhold til førstenævnte selskab, og som har hjemsted i andre medlemsstater, er mindre fordelagtig end situationen for det samme selskab, dersom dette indrømmede sådanne fordele til hjemmehørende selskaber, som befandt sig i et sådant afhængighedsforhold.

44 En sådan forskellig skattemæssig behandling af hjemmehørende selskaber ud fra hjemstedet for de selskaber, som modtager de omhandlede fordele, kan udgøre en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF. Et hjemmehørende selskab kan således se sig foranlediget til at afstå fra at erhverve, stifte eller bevare et datterselskab i en anden medlemsstat eller at erhverve eller bevare en betydelig kapitalinteresse i et selskab med hjemsted i sidstnævnte stat på grund af den skattebyrde, som i en grænseoverskridende situation rammer et selskab, der indrømmer fordele som omhandlet i lovgivningen i hovedsagen.

45 Desuden kan de nævnte bestemmelser have en restriktiv virkning over for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater. Et sådant selskab kan således foranlediges til at afstå fra at erhverve, stifte eller bevare et datterselskab i Belgien eller fra at erhverve eller bevare en betydelig kapitalinteresse i et selskab med hjemsted i sidstnævnte stat på grund af den skattebyrde, som i denne stat rammer et selskab, der indrømmer fordele som omhandlet i denne lovgivning.

46 De af den belgiske og den tyske regering fremførte argumenter ændrer ikke denne konklusion.

47 Den belgiske regering har anført, at den skattemæssige ulempe, som følger af anvendelsen af den nævnte lovgivning, ikke består i det forhold, at den ekstraordinære eller vederlagsfri fordel, som det hjemmehørende selskab har indrømmet, inddrages i dette selskabs overskud, men snarere i risikoen for en dobbeltbeskatning i tilfælde af, at den medlemsstat, hvor modtagerselskabet har hjemsted, ikke foretager en tilsvarende skattemæssig tilpasning. Denne risiko reduceres i vidt omfang af muligheden for at anvende konvention 90/436/EØF af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10, herefter »voldgiftskonventionen«).

48 Denne regering har også henvist til, at i interne situationer begrænser artikel 79 og 207 i CIR 1992 et vist antal skattemæssige fradrag hos hjemmehørende selskaber, som økonomisk har nydt godt af ekstraordinære eller vederlagsfri fordele. Således er den forskellige skattemæssige behandling af hjemmehørende selskaber ud fra hovedsædet for modtagerselskaberne mindre omfattende, end den forekommer.

49 Ifølge den tyske regering foretager de belgiske skattemyndigheder ingen supplerende beskatning i grænseoverskridende situationer. Eftersom de ikke har nogen beskatningskompetence med hensyn til indtægterne for et modtagerselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, beskatter de den ekstraordinære eller vederlagsfri fordel hos det hjemmehørende selskab, der har indrømmet den. Den tyske regering har understreget, at i interne situationer er den samme slags fordel underlagt skat ikke hos det hjemmehørende selskab, som har indrømmet den, men hos det hjemmehørende modtagerselskab. Det er således tvivlsomt, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning har en restriktiv virkning.

50 Det bemærkes indledningsvis, at det er tilstrækkeligt for, at en sådan lovgivning anses for en hindring for etableringsfriheden, at den kan hindre, at denne frihed udøves i en medlemsstat af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at den pågældende lovgivning faktisk har haft som virkning, at

visse af disse selskaber har givet afkald på et erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den første medlemsstat (jf. dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 62, og af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 42).

51 Hvad angår argumenterne vedrørende den skattemæssige behandling i en intern situation af et hjemmehørende modtagerselskabs indtægter fremgår det, som generaladvokaten har anført i punkt 45 i forslaget til afgørelse, at de pågældende regeringer tager udgangspunkt i en opfattelse, hvor koncernen betragtes samlet, og anser det for at være af begrænset betydning, hvilket selskab inden for koncernen der beskattes af visse indtægter.

52 Det bør herved understreges, at det hjemmehørende selskab, som indrømmer en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel, og det selskab, som er modtager af en sådan fordel, er separate juridiske personer, der beskattes hver for sig. Under alle omstændigheder kan den skattemæssige byrde, som påhviler modtagerselskabet i en intern situation, ikke sidestilles med beskatningen i en grænseoverskridende situation af den omhandlede fordel hos det selskab, som har indrømmet den.

53 Selv om det lægges til grund i en intern situation og i en situation, hvor de omhandlede selskaber er direkte eller indirekte 100% indbyrdes forbundet, at fordelingen af skattebyrden mellem disse på visse betingelser ud fra et skattemæssigt synspunkt kan være uden relevans, bør det understreges, at der under alle omstændigheder i en grænseoverskridende situation fortsat består en risiko for dobbeltbeskatning. Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 46 og 47 i forslaget til afgørelse, vil de ekstraordinære eller vederlagsfri fordele, som et hjemmehørende selskab har indrømmet, og som er blevet inddraget i selskabets overskud, kunne beskattes hos modtagerselskabet i den medlemsstat, hvor dette har hjemsted.

54 For så vidt angår muligheden for at anvende voldgiftskonventionen bemærkes, i lighed med hvad generaladvokaten har anført i punkt 48 i forslaget til afgørelse, at indledningen af en procedure til opnåelse af en gensidig aftale mellem de omhandlede skattemyndigheder som fastsat i voldgiftskonventionens afdeling 3, artikel 6, indebærer yderligere administrative og økonomiske byrder for det selskab, som underlægger sin sag en sådan procedure. Desuden kan en procedure til opnåelse af en gensidig aftale, som i givet fald efterfølges af en voldgiftsprocedure, vare flere år. Det nævnte selskab skal i løbet af denne periode bære byrden i form af en dobbeltbeskatning. Desuden fremgår det i lyset af, hvad der er angivet i denne doms præmis 29, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning finder anvendelse i visse situationer, som ikke henhører under anvendelsesområdet for den nævnte konvention.

55 Det følger heraf, at en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF.

Om den i hovedsagen omhandlede lovgivning er begrundet

56 Det følger af fast retspraksis, at en foranstaltning, der kan hindre den etableringsfrihed, der er sikret ved artikel 43 EF, kun kan tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Det kræves i så fald også, at foranstaltningens gennemførelse er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (jf. navnlig dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 26, af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 49, Marks & Spencer-dommen, præmis 35, og Lammers & Van Cleeff-dommen, præmis 25).

57 Det er den svenske regerings og Kommissionens opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan begrundes under henvisning til nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, til frygten for skatteunddragelse og til bekæmpelsen af misbrug, betragtet som en helhed.

Kommissionen har imidlertid fremhævet nødvendigheden af at overholde proportionalitetsprincippet. Den belgiske og den tyske regering har påberåbt sig den samme begrundelse subsidiært.

58 Den belgiske regering har anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning tilsigter at bekæmpe skatteunddragelse ved at gøre det muligt at foretage en korrektion i skattemæssig henseende af situationer, hvor de omhandlede selskaber i deres indbyrdes forhold styres af andre betingelser, som går videre, end hvad de ville have aftalt på armslængdevilkår. Denne regering har under den mundtlige forhandling præciseret, at den omhandlede ordning har hentet inspiration i artikel 9 i modeloverenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) og af voldgiftskonventionens artikel 4, hvorefter der foretages en tilsvarende overskudsberigtigelse, hvis forretninger mellem forbundne virksomheder ikke foregår på vilkår, der svarer til, hvad de ville have aftalt på armslængdevilkår.

59 Ifølge den belgiske regering forudsætter begrebet »fordel« i den i hovedsagen omhandlede lovgivning en berigelse af modtageren og for så vidt angår den person, som indrømmer fordelen, en mangel på en reel modydelse for denne fordel. Betingelsen om, at fordelen skal være »ekstraordinær«, vedrører det, som står i modsætning til gældende normer, faste regler og sædvaner, eller hvad der under lignende omstændigheder er sædvane for. Hvad angår kriteriet om, at fordelen skal være »vederlagsfri«, forudsætter dette, at fordelen indrømmes, uden at den udgør opfyldelsen af en forpligtelse eller uden nogen modydelse.

60 Hvad for det første 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. navnlig Marks & Spencer-dommen, præmis 46, dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 42, Oy AA-dommen, præmis 54, og dommen i sagen Aberdeen Property Fininvest Alpha, præmis 66).

61 Domstolen har anerkendt, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der har hjemsted i en af de nævnte stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud (jf. navnlig Oy AA-dommen, præmis 54, og dom af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 31).

62 Hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud eller deres overskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, vil det bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, idet beskatningsgrundlaget vil blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud eller overskud (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 46, Oy AA-dommen, præmis 55, og Lidl Belgium-dommen, præmis 32).

63 I den foreliggende sag bemærkes, at hvis de hjemmehørende selskaber gives mulighed for at overføre deres overskud i form af ekstraordinære eller vederlagsfri fordele til selskaber, som står i et afhængighedsforhold til de førstnævnte, og som har hjemsted i andre medlemsstater, vil det kunne bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare. Dette ville bringe selve systemet med fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare, fordi alt efter hvilket valg, de selskaber, som står i et indbyrdes afhængighedsforhold, foretager, vil den medlemsstat, hvor det selskab, som indrømmer de ekstraordinære eller vederlagsfri fordele, har hjemsted, være tvunget til at give afkald på, som hjemstat for dette selskab, at beskatte dettes indkomst eventuelt til fordel for den medlemsstat, hvor modtagerselskabet har sit hjemsted (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 56).

64 Ved at foreskrive en beskatning af en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel hos det hjemmehørende selskab, der har indrømmet denne fordel til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, gør den i hovedsagen omhandlede lovgivning det muligt for den belgiske stat at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed udført på dens område.

65 Hvad for det andet angår forebyggelsen af skatteunddragelse bemærkes, at en national foranstaltning, som begrænser etableringsfriheden, kan være begrundet, når den specielt er rettet mod rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå skattelovgivningen i den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning ICI-dommen, præmis 26, Marks & Spencer-dommen, præmis 57, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 51, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 72).

66 En national lovgivning, der ikke har som specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, fra den i lovgivningen fastsatte skattefordel, kan imidlertid anses for begrundet i formålet om at hindre skatteunddragelse sammen med formålet om at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 63).

67 Hvad angår relevansen af denne begrundelse, henset til omstændigheder som dem, der foreligger i tvisten i hovedsagen, bemærkes, at dersom det tillades hjemmehørende selskaber at indrømme ekstraordinære eller vederlagsfri fordele til selskaber, som står i et afhængighedsforhold til førstnævnte, og som har hjemsted i andre medlemsstater, uden at der fastsættes nogen skattemæssig korrektionsmekanisme, indebærer dette en risiko for, at der ved hjælp af rent kunstige arrangementer foretages overførsler af indkomst inden for selskaber, som befinder sig i et afhængighedsforhold til selskaber med hjemsted i medlemsstater, der anvender de laveste skattesatser, eller i de medlemsstater, hvor denne indkomst ikke beskattes (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 58).

68 Ved at foreskrive beskatning af en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel hos det hjemmehørende selskab, som har indrømmet denne fordel til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, kan den i hovedsagen omhandlede lovgivning hindre sådanne former for praksis, der kan være inspireret af den omstændighed, at der er en væsentlig forskel mellem det skattegrundlag eller den skattesats, der anvendes i de forskellige medlemsstater, og som ikke har noget andet formål end at undgå den skat, der normalt skal betales i den medlemsstat, hvor det selskab, som har indrømmet fordelen, har hjemsted (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 59).

69 Henset til disse to forhold, dvs. nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og nødvendigheden af at forhindre skatteunddragelse, betragtet som en helhed, må det konkluderes, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede varetager legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som udgør tvingende almene hensyn, og at den er egnet til at virkeliggøre disse mål.

70 Under disse omstændigheder skal det herefter blot kontrolleres, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at opfylde de tilsigtede mål, betragtet som en helhed.

71 Det bemærkes, at en national lovgivning, som baserer sig på en undersøgelse af objektive omstændigheder, som kan efterprøves for at afgøre, om en transaktion er et rent kunstigt arrangement, der blot har skattemæssige formål, ikke skal anses for at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre målene om at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at hindre skatteunddragelse, hvis den skattepligtige, i hvert tilfælde hvor der er mistanke om, at en transaktion går videre, end hvad de pågældende selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, uden at være underlagt unødige administrative byrder for det første har adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 82, og kendelse af 23.4.2008, sag C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Sml. I, s. 2875, præmis 84).

72 Når en undersøgelse af disse forhold når frem til den konklusion, at den omhandlede transaktion går videre, end hvad de pågældende selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, skal den skattemæssige korrektionsmekanisme for det andet begrænses til den del, som overstiger det, som ville være blevet aftalt, hvis der ikke bestod et afhængighedsforhold mellem disse.

73 Ifølge den belgiske regering påhviler bevisbyrden for, at der foreligger en »ekstraordinær« eller »vederlagsfri« fordel som omhandlet i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, den nationale skattemyndighed. Når denne skattemyndighed anvender den nævnte lovgivning, skal den skattepligtige have adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået. Den skattepligtige råder over en frist på en måned, som kan forlænges, til at bevise, at der ikke er tale om en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel, henset til de omstændigheder, under hvilke transaktionen er indgået. Hvis myndigheden stadig fastholder, at der skal ske en efteropkrævning, og den ikke accepterer den skattepligtiges argumenter, vil den skattepligtige kunne anfægte denne beskatning ved de nationale domstole.

74 Den belgiske regering har herudover anført, at hvis den i hovedsagen omhandlede lovgivning anvendes, er det kun den ekstraordinære eller vederlagsfrie del af den omhandlede fordel, som indgår i overskuddet for det hjemmehørende selskab, som har indrømmet den.

75 Under disse omstændigheder — dog med forbehold af den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret for så vidt angår disse to sidstnævnte punkter, som vedrører fortolkningen og anvendelsen af de belgiske bestemmelser — må det på baggrund af det ovenstående konkluderes, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede står i rimeligt forhold til samtlige de mål, som den forfølger.

76 På baggrund heraf skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, skal fortolkes således, at den i princippet ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel beskattes hos det hjemmehørende selskab, som har indrømmet denne fordel til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, når det førstnævnte selskab befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til sidstnævnte selskab, selv om et hjemmehørende selskab ikke beskattes af en sådan fordel, der indrømmes et andet hjemmehørende selskab, som førstnævnte selskab befinder sig i et sådant afhængighedsforhold til. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at kontrollere, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre de af lovgivningen forfulgte mål, betragtet som en helhed.

Sagens omkostninger

77 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, skal fortolkes således, at den i princippet ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken en ekstraordinær eller vederlagsfri fordel beskattes hos det hjemmehørende selskab, som har indrømmet denne fordel til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, når det førstnævnte selskab befinder sig i et direkte eller indirekte afhængighedsforhold til sidstnævnte selskab, selv om et hjemmehørende selskab ikke beskattes af en sådan fordel, der indrømmes et andet hjemmehørende selskab, som førstnævnte selskab befinder sig i et sådant afhængighedsforhold til. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at kontrollere, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre de af lovgivningen forfulgte mål, betragtet som en helhed.

Underskrifter