DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 januari 2010 *

I mål C-311/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Tribunal de première instance de Mons (Belgien) genom beslut av den 19 juni 2007, som inkom till domstolen den 14 juli 2008, i målet

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen, J.N. Cunha Rodrigues, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna P. Lindh, A. Rosas (referent), U. Lõhmus och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 juni 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Société de Gestion Industrielle SA (SGI), genom R. Forestini och J.F. Libert, avocats

— Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Falk och S. Johannesson, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 september 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12 EG, 43 EG, 48 EG och 56 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan det enligt belgisk rätt bildade bolaget Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (nedan kallat SGI), och État belge (belgiska staten), avseende den belgiska skattemyndighetens beslut att höja resultatet i detta bolag med ett belopp som motsvarar de avvikande eller vederlagsfria förmåner som det beviljat närstående bolag med hemvist i andra medlemsstater.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 I artikel 26 i code des impôts sur les revenus (lag om inkomstskatt), som konsoliderades genom kunglig kungörelse av den 10 april 1992 och stadfästes genom lag av den 12 juni 1992 (tillägg till *Moniteur belge* av den 30 juli 1992, s. 17120) (nedan kallad CIR 1992), föreskrivs följande:

”Med förbehåll för bestämmelserna i artikel 54 gäller att när ett företag med hemvist i Belgien beviljar avvikande eller vederlagsfria förmåner ska dessa räknas in i företagets resultat, såvida inte förmånerna tas med vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet hos den som erhåller förmånen.

Oaktat den begränsning som föreskrivs i första stycket ska resultatet höjas med de avvikande eller vederlagsfria förmåner som företaget beviljar följande personer:

1. en skattskyldig person som avses i artikel 227, till vilken det företag som har hemvist i Belgien är direkt eller indirekt närstående på något sätt,

2. en skattskyldig person som avses i artikel 227 eller ett företag i utlandet som enligt bestämmelserna i lagstiftningen i det land där de har hemvist inte i det landet är skattskyldiga till inkomstskatt eller i det landet är föremål för ett skattesystem som är betydligt förmånligare än det skattesystem som tillämpas på det företag som har hemvist i Belgien,

3 en skattskyldig person som avses i artikel 227 som ingår i en intressegemenskap med den skattskyldiga person eller den etablering som avses i första eller andra punkten."

4 Av beslutet om hänskjutande framgår att enligt nationell rättspraxis ska en förmån som beviljas anses vara en "avvikande förmån", i den mening som avses i artikel 26.1 andra stycket CIR 1992, om den – med hänsyn till de rådande ekonomiska omständigheterna och parternas ekonomiska situation – avviker från vad som är sedvanligt eller från etablerade handelsregler och handelskutym. En förmån anses "vederlagsfri" om den beviljas utan förpliktelse eller gratis och motprestation uteblir.

5 I artikel 49 CIR 1992 föreskrivs följande:

”Utgifter som en skattskyldig person har haft eller kostnader som en skattskyldig person har burit under den period som beskattningen avser för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter vars äkthet och belopp han påvisat genom att förete skriftlig bevisning eller, om detta inte är möjligt, genom annan bevisning som är tillåten enligt allmän lagstiftning, förutom vittnesmål under ed, är avdragsgilla som kostnader för intäkternas förvärvande.

Som kostnader eller utgifter som har uppkommit eller burits under den period som beskattningen avser anses utgifter som verkligen har betalats eller kostnader som verkligen har burits under nämnda period eller som är att anse som definitiva och klara skulder eller förluster och som har bokförts som sådana.”

6 Enligt artikel 79 CIR 1992 gäller följande:

”Inga avdrag för förluster i näringsverksamhet får göras från den del av inkomst eller vinst som härrör från avvikande eller vederlagsfria förmåner vilka den skattskyldige direkt eller indirekt erhållit från ett företag som är direkt eller indirekt närstående. Detta gäller oavsett i vilken form och på vilket sätt den avvikande eller vederlagsfria förmånen erhållits.”

7 Enligt artikel 207 CIR 1992 får vissa avdrag inte göras från den del av resultatet som härrör från avvikande eller vederlagsfria förmåner.

8 I artikel 227.2 CIR 1992 ges följande definition av bolag som saknar hemvist i landet:

”Utländska juridiska personer... som varken har säte, huvudsaklig etablering, ledning eller förvaltning i Belgien.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 SGI är ett enligt belgisk rätt bildat holdingbolag. Det äger 65 procent av kapitalet i det enligt fransk rätt bildade bolaget RECYDEM SA (nedan kallat Recydem). Det är även en av styrelseledamöterna i sistnämnda bolag.

10 Bland dem som äger aktier i SGI finns det enligt luxemburgsk rätt bildade bolaget COBELPIN SA (nedan kallat Cobelpin). I sitt svar på en skriftlig fråga från domstolen av den 23 mars 2009 preciserade SGI att nämnda bolags andel i SGI:s kapital uppgår till 34 procent. Cobelpin är styrelseledamot i SGI och sköter dess löpande förvaltning.

11 Domenico Leone sköter den löpande förvaltningen i SGI och är även styrelseledamot i Cobelpin och Recydem.

12 Den 31 december 2000 gav SGI ett räntefritt lån på 37 836 113 BEF (937 933 euro) till Recydem. Enligt den belgiska skattemyndigheten förelåg grund för att med stöd av artikel 26 andra stycket punkt 1 CIR 1992 höja SGI:s resultat vid 2001 års taxering med

1 891 806 BEF (46 897 euro) avseende avvikande eller vederlagsfria förmåner som SGI beviljat nämnda dotterbolag. Detta belopp motsvarade fiktiv ränta beräknad efter en räntesats på fem procent.

13 Från och med den 1 juli 2000 utbetalade SGI styrelsearvoden på 350 000 LUF (8 676 euro) per månad till Cobelpin. Den belgiska skattemyndigheten ansåg att villkoren i artikel 49 CIR 1992 inte var uppfyllda, varför den beslutade att inte medge avdrag för dessa arvoden, såsom kostnader för intäkternas förvärvande med avseende på taxeringsåren 2001 och 2002. De belopp som utbetalats ansågs uppenbart oproportionerliga och befanns sakna samband med den ekonomiska nyttan av de ifrågavarande tjänsterna. Cobelpins företrädare i SGI:s styrelse ingår även personligen som ledamot i denna styrelse.

14 SGI upptaxerades följaktligen för taxeringsåren 2001 och 2002. Bolaget begärde omprövning den 28 januari respektive den 9 februari 2004 av dessa beslut. Skattemyndigheten beslutade vid omprövning den 22 juli 2004 att inte ändra åsatta taxeringar. SGI överklagade omprövningsbesluten till Tribunal de première instance de Mons den 4 augusti 2004.

15 Enligt den hänskjutande domstolen har skattemyndigheten gjort en riktig tillämpning av artikel 26 andra stycket punkt 1 CIR 1992 när den höjde SGI:s resultat med den fiktiva räntan på dess lån till Recydem. Nämnda lån kan inte anses vara affärsmässigt betingat. Medan dotterbolaget under den aktuella perioden uppvisade ekonomisk stabilitet och redovisade vinst, upptog nämligen SGI lån som väsentligt urholkade dess soliditet.

16 Vad gäller de styrelsearvoden som SGI beviljade Cobelpin är dessa enligt den hänskjutande domstolen inte avdragsgilla enligt artikel 49 CIR 1992, såsom kostnader för intäkternas förvärvande. Dessa förmåner ska därför räknas in i SGI:s resultat med tillämpning av artikel 26.1 CIR 1992.

17 Enligt den hänskjutande domstolen är det emellertid oklart huruvida sistnämnda bestämmelse är förenlig med principen om etableringsfrihet i den mening som avses i artikel 43 EG och följande artiklar, och med principen om fri rörlighet för kapital i artikel 56 EG och följande artiklar. Resultatet för ett bolag med hemvist i landet höjs nämligen med ett belopp som motsvarar de avvikande eller vederlagsfria förmåner som det har beviljat, om det bolag som erhåller förmånerna är närstående till förstnämnda bolag och har hemvist i en annan medlemsstat, medan så inte sker om motsvarande förmåner beviljas ett bolag i samma situation, som har hemvist i landet och förmånerna används för att fastställa det bolagets skattepliktiga resultat.

18 Tribunal de première instance de Mons beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Utgör artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG och, i förekommande fall, artikel 12 EG, hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i förevarande mål, vilken innebär att belgiska bolag med hemvist i landet beskattas för avvikande eller vederlagsfria förmåner som de beviljar direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan de under identiska förhållanden inte beskattas för avvikande eller vederlagsfria förmåner om dessa beviljas direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i Belgien?

2. Utgör artikel 56 EG, jämförd med artikel 48 EG och, i förekommande fall, artikel 12 EG, hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i förevarande mål, vilken innebär att belgiska bolag med hemvist i landet beskattas för avvikande eller vederlagsfria förmåner som de beviljar direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan de under identiska förhållanden inte beskattas för avvikande eller vederlagsfria förmåner som beviljas direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i Belgien?”

Tolkningsfrågorna

19 Den nationella domstolen har ställt de två frågorna, vilka är näst intill identiska, för att få klarhet i huruvida artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG och/eller artikel 56 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som den lagstiftning som är i fråga i målet vid den domstolen, enligt vilken en ”avvikande” eller ”vederlagsfri” förmån beskattas hos ett bolag med hemvist i landet när det bolaget har beviljat ett direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat denna förmån, medan förstnämnda bolag inte beskattas för en sådan förmån när den beviljas ett närstående bolag som har hemvist i landet.

20 Av beslutet om hänskjutande framgår att den första frågan, som i huvudsak avser utövandet av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG, i sak rör SGI:s räntefria lån till det enligt fransk rätt bildade dotterbolaget Recydem, närmare bestämt de belgiska skattemyndigheternas beslut att med stöd av artikel 26 andra stycket punkt 1 CIR 1992 höja resultatet i förstnämnda bolag med fiktiv ränta som beräknats på lånet.

21 Av beslutet om hänskjutande följer att den andra frågan, som avser tolkningen av artikel 56 EG, vilken reglerar fri rörlighet för kapital, gäller SGI:s utbetalning till aktieägaren Cobelpin (ett enligt luxemburgsk rätt bildat bolag) av styrelsearvoden som ansetts vara orimligt höga samt den skattemässiga behandlingen av dessa styrelsearvoden hos förstnämnda bolag. Av beslutet framgår att den belgiska skattemyndigheten med stöd av artikel 49 CIR 1992 har beslutat att inte medge avdrag för utbetalningarna såsom kostnader för intäkternas förvärvande. Uppgifterna i handlingarna i målet visar inte att skattemyndigheten därvid skulle ha tillämpat artikel 26 andra stycket punkt 1 CIR 1992.

22 Även om det skulle antas att artikel 49 CIR 1992 kan vara relevant när det gäller att avgöra målet vid den nationella domstolen, har dock den domstolen endast efterfrågat EU-domstolens tolkning av de aktuella friheterna i förhållande till artikel 26 andra

stycket punkt 1 CIR 1992. Det räcker i det avseendet att konstatera att den nationella domstolen, som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, är den som mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet är bäst skickad att avgöra vilka delar av den nationella rätten som är relevanta och utifrån detta avgränsa sin begäran om förhandsavgörande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2009 i de förenade målen C-378/07–C-380/07, Angelidaki m.fl., REG 2009, s. I-3071, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

Frågan vilken frihet som är tillämplig

23 Det ska inledningsvis avgöras om och i vilken utsträckning en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan inverka på utövandet av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG och/eller den i artikel 56 EG och följande artiklar stadgade fria rörligheten för kapital.

24 Alla de berörda som har yttrat sig vid domstolen anser att den första frågan ska prövas enligt etableringsfriheten. När det gäller de faktiska omständigheter som har gett upphov till den andra frågan har SGI liksom den belgiska och den tyska regeringen hävdat att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital är de som ska tillämpas. Övriga berörda personer anser däremot att denna fråga ska besvaras på samma sätt som den första. SGI har åberopat artikel 12 EG med avseende på båda frågorna.

25 Enligt fast rättspraxis ska frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de fria rörligheterna avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkterna 31–33, av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz, REG 2006, s. I-9521, punkterna 34 och 44–49, samt av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, REG 2009, s. I-8591, punkt 36).

26 Enligt den belgiska regeringen avser den i målet vid den nationella lagstiftningen aktuella lagstiftningen fastställandet av bruttoresultatet i bolag med hemvist i landet, för beskattningen av deras inkomst. För att hindra skatteflykt höjs deras resultat med inkomster som inte realiserats till följd av att närstående bolag, vilka saknar hemvist i landet, beviljats avvikande eller vederlagsfria förmåner. Lagstiftningen medger i sådana fall att de nationella skattemyndigheterna beskattar bolaget med hemvist i landet för belopp motsvarande det överpris som det bolaget har betalat i förhållande till marknadsmässigt pris, eller det inkomstbortfall som bolaget lider.

27 Den belgiska regeringen har i svar av den 24 april 2009 på en skriftlig fråga från domstolen den 23 mars 2009 preciserat att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avser fall där berörda bolag sinsemellan tillämpar villkor som avviker från vad som tillämpas mellan sinsemellan oberoende företag. Med ”närstående” i denna lagstiftnings mening avses bland annat när ett av de berörda företagen äger en andel i det andra företagets kapital som ger det ett bestämmande inflytande över företagets beslut och möjlighet att avgöra dess verksamhet i den mening som framgår av dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787, punkt 22).

28 Domstolen har dock vid upprepade tillfällen slagit fast att nationella lagstiftningar som är tillämpliga i sådana fall omfattas av det materiella tillämpningsområdet för de bestämmelser i EG-fördraget som avser etableringsfriheten (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Baars, punkterna 21 och 22, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 31, och Glaxo Wellcome, punkt 47).

29 Den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är dock enligt den belgiska regeringen inte tillämplig endast på de situationer som täcks av rättspraxis i form av det ovannämnda målet Baars. Huruvida de berörda bolagen är närstående avgörs nämligen inte av hur stor andel det ena av dessa bolag äger i det andra bolagets kapital. I det ovan i punkt 27 i förevarande dom omtalade svaret har den belgiska

regeringen preciserat att nämnda lagstiftning avser alla band, som med hänsyn till omständigheterna och de faktiska förhållandena, innebär att det finns någon form av direkt eller indirekt närståendeförhållande mellan de berörda bolagen. Det kan vara fråga om andelar i kapitalet i det andra berörda bolaget som inte ger något ”bestämmande inflytande” i den mening som avses i nämnda rättspraxis, men också exempelvis av en beroendeställning avseende råvaror, tekniskt samarbete och garantier.

30 Mot denna bakgrund kan den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip även inverka på utövandet av andra fria rörligheter, däribland den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56 EG.

31 Av domstolens rättspraxis följer att artikel 12 EG, som innehåller ett allmänt förbud mot all diskriminering på grund av nationalitet, endast kan tillämpas självständigt i sådana situationer som omfattas av unionsrätten men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget (se, bland annat, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkterna 38 och 39, av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann, REG 2007, s. I-8491, punkterna 28 och 29, samt av den 17 januari 2008 i mål C-105/07, Lammers & Van Cleeff, REG 2008, s. I-173, punkt 14).

32 I artiklarna 43 EG och 56 EG föreskrivs dock särskilda regler om icke-diskriminering vad avser etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

33 Vad gäller de bestämmelser i fördraget som är tillämpliga under sådana förhållanden som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, är det ostridigt att SGI och Recydem, å ena sidan, och SGI och Cobelpin, å andra sidan, är närstående i den mening som avses i nämnda lagstiftning.

34 Som framgår av beslutet om hänskjutande är bolagen närstående genom att SGI äger en andel på 65 procent av kapitalet i Recydem. Enligt det svar som avses i punkt 10 i förevarande dom uppgår Cobelpins andel i SGI:s kapital till 34 procent. Domstolen saknar tillräckliga uppgifter för att avgöra om det finns några andra ägarband mellan dessa bolag.

35 Ett sådant andelsinnehav kan i princip ge SGI ett ”bestämmande inflytande”, i den mening som avses i domen i målet Baars (vilken redovisats ovan i punkterna 27 och 28 i förevarande dom), över Recydems beslut och dess verksamhet. Ett sådant andelsinnehav ger även Cobelpin ett sådant inflytande över SGI:s beslut och verksamhet. Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande att det finns kopplingar på ledningsnivå mellan dessa bolag.

36 Eftersom målet vid den nationella domstolen uteslutande rör den aktuella lagstiftningens inverkan på den skattemässiga behandlingen av ett bolag som är närstående övriga berörda bolag, på det sättet att det utövas ett bestämmande inflytande i den mening som avses i domen i det ovannämnda målet Baars, är artiklarna 43 EG och 48 EG om etableringsfriheten tillämpliga.

37 De hänskjutna frågorna ska således besvaras uteslutande mot bakgrund av artiklarna 43 EG och 48 EG, vilka ska prövas i ett sammanhang.

Huruvida det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten

38 Den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgarna tillerkänns enligt artikel 43 EG innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare. För bolag, som bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, innefattar etableringsfriheten en rätt att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett

kontor (se, bland annat, dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Glaxo Wellcome, punkt 45).

39 Även om fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att förhindra att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 31, av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 33, och av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 16).

40 För bolag är sätet, i den mening som avses i artikel 48 EG, avgörande för anknytningen till en stats rättsordning. När det rör sig om fysiska personer är nationaliteten avgörande i detta hänseende. Om det godtogs att hemvistmedlemsstaten fritt kan välja att tillämpa en annorlunda behandling, uteslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle artikel 43 EG bli utan verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. 275, och av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2009, s. I-5145, punkt 38).

41 SGI, den svenska regeringen och kommissionen anser att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en inskränkning i den mening som avses i unionsrätten. Den belgiska och den tyska regeringen företräder motsatt ståndpunkt. Enligt dessa regeringar är inte lagstiftningen, med hänsyn till sammanhanget i stort, sådan att den för bolag med hemvist i landet, som beviljar närstående bolag med hemvist i andra medlemsstater avvikande eller vederlagsfria förmåner, medför nackdelar i förhållande till bolag med hemvist i landet som beviljar andra bolag med hemvist i landet, vilka befinner sig i en sådan situation, sådana förmåner. Lagstiftningen kan således inte utgöra en inskränkning.

42 Det är i förevarande fall utrett att den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen innebär att avvikande eller vederlagsfria förmåner som ett bolag med hemvist i landet beviljar ett närstående bolag räknas in i förstnämnda bolags resultat endast om det bolag som erhåller förmånerna har hemvist i en annan medlemsstat. Ett bolag med hemvist i landet beskattas däremot inte för en sådan förmån när denna beviljas ett närstående bolag med hemvist i landet, förutsatt att denna förmån beaktas vid fastställandet av sistnämnda bolags skattepliktiga inkomst.

43 Härav följer att den skattemässiga situationen för ett bolag med hemvist i Belgien, vilket i likhet med SGI beviljar närstående bolag med hemvist i andra medlemsstater avvikande eller vederlagsfria förmåner, är mindre förmånlig än den som skulle ha gällt för ett sådant bolag om det hade beviljat ett närstående bolag med hemvist i landet sådana förmåner.

44 En sådan skillnad i skattemässig behandling av bolag med hemvist i landet beroende på var de bolag som erhåller de ifrågavarande fördelarna har sitt säte kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG. Ett bolag med hemvist i landet kan nämligen avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en annan medlemsstat, eller från att förvärva eller bibehålla en betydande andel i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, på grund av den skatt som i en gränsöverskridande situation påförs vid beviljandet av de förmåner som avses i den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen.

45 Denna lagstiftning kan dessutom ha en restriktiv verkan på bolag med hemvist i andra medlemsstater. Ett sådant bolag kan nämligen avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i Belgien eller från att förvärva eller bibehålla en betydande andel i ett bolag med hemvist i sistnämnda stat, på grund av den skatt som påförs i denna stat vid beviljandet av de förmåner som avses i lagstiftningen.

46 Denna slutsats påverkas inte av den belgiska och den tyska regeringens argument.

47 Den belgiska regeringen har hävdat att den skattemässiga nackdel som följer av tillämpningen av lagstiftningen inte består i att de belgiska skattemyndigheterna höjer resultatet i det bolag som har hemvist i landet med beloppet för den avvikande eller vederlagsfria förmån som detta beviljat, utan snarare i risken att det sker en dubbelbeskattning när den medlemsstat där det bolag som erhåller förmånen har sitt hemvist inte företar någon motsvarande skattemässig korrigering. Enligt den belgiska regeringen minskas denna risk betydligt genom möjligheten att tillämpa konventionen 90/436/EEG av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s 10) (nedan kallad skiljemannakonventionen).

48 Den belgiska regeringen har även uppmärksammat den omständigheten att artiklarna 79 och 207 CIR 1992 innebär en begränsning av ett visst antal skattemässiga avdrag i inhemska situationer för de bolag med hemvist i landet som haft inkomster i form av avvikande eller vederlagsfria förmåner. Den skillnad i behandling av bolag med hemvist i landet som görs på grundval av var de bolag som erhållit förmånen har sitt säte är alltså mindre viktig än vad som kan synas vara fallet.

49 Enligt den tyska regeringen sker inte någon ytterligare beskattning hos de belgiska skattemyndigheterna i gränsöverskridande situationer. De belgiska skattemyndigheterna saknar behörighet att beskatta inkomster i ett bolag som erhåller förmåner och som har hemvist i en annan medlemsstat, och de beskattar därför den avvikande eller vederlagsfria förmånen hos det bolag med hemvist i landet som har beviljat densamma. Regeringen har understrukit att i inhemska situationer beskattas samma typ av förmån hos det bolag med hemvist i landet som har erhållit densamma, och inte hos det bolag med hemvist i landet som har beviljat förmånen. Det är således tveksamt om den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen är inskränkande.

50 Domstolen påpekar i detta hänseende att det, för att en lagstiftning ska anses utgöra en inskränkning i etableringsfriheten, är tillräckligt att den kan medföra att utövandet av denna frihet i en medlemsstat inskränks för bolag med hemvist i andra medlemsstater. Det behöver därvid inte visas att den aktuella lagstiftningen faktiskt har avhållit vissa av

nämnda bolag från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag i den förstnämnda medlemsstaten (se dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 62, och av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 42).

51 Vad gäller argumenten avseende den skattemässiga behandlingen i en inhemsk situation av inkomsterna i det bolag med hemvist i landet som erhåller förmånen utgår de ifrågavarande regeringarna, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 45 i sitt förslag till avgörande, från hela koncernen med antagandet att det är ovidkommande vilket bolag i koncernen som har tillskrivits vissa inkomster.

52 Det ska i detta hänseende understrykas att det bolag med hemvist i landet som beviljar en avvikande eller vederlagsfri förmån och det bolag som erhåller densamma utgör separata juridiska personer som beskattas var för sig. Den skatt som i en inhemsk situation betalas av det bolag som erhåller förmånen kan under alla förhållanden inte likställas med den beskattning som sker i en gränsöverskridande situation av den ifrågavarande förmånen hos det bolag som beviljat den.

53 Även om det i en inhemsk situation, där de berörda bolagen är direkt eller indirekt knutna till varandra till 100 procent, antas att fördelningen av skattebördan mellan dem under vissa förutsättningar kan sakna inverkan i skattemässigt hänseende, ska det understrykas att det likafullt finns en risk i gränsöverskridande situationer att det sker en dubbelbeskattning. Som generaladvokaten på goda grunder har påpekat i punkterna 46 och 47 i sitt förslag till avgörande, gäller i en sådan situation att de avvikande eller vederlagsfria förmåner som ett bolag med hemvist i landet beviljat, vilka därefter räknats in i dess resultat, kan beskattas i den medlemsstat där det bolag som erhållit förmånen har sitt hemvist, och då hos detta bolag.

54 Vad gäller möjligheten att tillämpa skiljemannakonventionen påpekar domstolen i likhet med vad generaladvokaten har anfört i punkt 48 i sitt förslag till avgörande, att inledandet av det förfarande för ömsesidig överenskommelse mellan berörda skattemyndigheter, som föreskrivs i artikel 6 i avdelning 3 i konventionen, leder till att det bolag som begär att få sin sak prövad i ett sådant förfarande åsamkas extra administrativ omgång och merkostnader. Ett förfarande för ömsesidig överenskommelse som i förekommande fall följs av ett skiljeförfarande kan för övrigt pågå under flera år. Under denna period dubbelbeskattas bolaget. Vidare synes det, inte minst mot bakgrund av de omständigheter som redovisats i punkt 29 i förevarande dom, som om den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande lagstiftningen är tillämplig i vissa situationer som inte omfattas av nämnda konventions tillämpningsområde.

55 En sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör följaktligen en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG.

Huruvida den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande lagstiftningen kan rättfärdigas

56 Det följer av fast rättspraxis att en bestämmelse som kan hindra den i artikel 43 EG föreskrivna etableringsfriheten är tillåten endast om ändamålet med densamma är lagenligt och förenligt med fördraget samt om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se, bland annat, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 26, av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 49, samt domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 35, och Lammer & Van Cleeff, punkt 25).

57 Den svenska regeringen och kommissionen anser att den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande lagstiftningen rättfärdigas av behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, av farhågan om skatteflykt och av bekämpandet av missbruk, beaktade i ett sammanhang. Kommis-

sionen har dock betonat behovet av att iaktta proportionalitetsprincipen. Den belgiska och den tyska regeringen har åberopat samma grunder för rättfärdigande i andra hand.

58 Den belgiska regeringen har uttalat att den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen är avsedd att bekämpa skatteflykt genom att den tillåter korrigeringar i situationer där förhållandena mellan de berörda bolagen styrs av villkor som går utöver vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga villkor. Den belgiska regeringen har vid förhandlingen preciserat att förebilden för det aktuella systemet varit artikel 9 i den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), och artikel 4 i skiljemannakonventionen, i vilka det föreskrivs att liknande korrigeringar av inkomsten ska ske när transaktioner mellan närstående företag inte sker på marknadsmässiga villkor.

59 Enligt den belgiska regeringen förutsätter begreppet förmån i den mening som avses i den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen att den som erhåller förmånen berikas och att den person som beviljar förmånen inte erhåller något vederlag som svarar mot denna fördel. Villkoret att förmånen ska vara ”avvikande” tar sikte på sådant som strider mot vad som får anses gängse, mot regler och mot sedvana som utvecklats eller mot vad som i liknande fall utgör sedvana. När det gäller kriteriet ”vederlagsfri” förutsätter detta att förmånen beviljas utan att utgöra uppfyllandet av en skyldighet eller att det inte utgör något vederlag därför.

60 Vad för det första gäller en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, erinrar domstolen om att en sådan grund för rättfärdigande kan godtas när syftet med det ifrågavarande systemet bland annat är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 46, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 42, samt domarna i de ovannämnda målen Oy AA, punkt 54, och Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 66).

61 Domstolen har slagit fast att upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan göra det nödvändigt att, beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag med hemvist i en medlemsstat, tillämpa enbart den statens skatteregler på såväl vinster som förluster (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Oy AA, punkt 54, och dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-3601, punkt 31).

62 Om bolag ges rätt att välja huruvida deras förluster eller vinster ska beaktas i den medlemsstat där de har hemvist eller i en annan medlemsstat, skulle detta påtagligt kunna äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom beskattningsunderlaget ökas i den första staten och minskas i den andra, med ett belopp motsvarande de förluster eller vinster som överförts (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 46, Oy AA, punkt 55, och Lidl Belgium, punkt 32).

63 Domstolen konstaterar i förevarande fall att om bolag med hemvist i landet skulle tillåtas att föra över sina vinster i form av avvikande eller vederlagsfria förmåner till närstående bolag med hemvist i någon annan medlemsstat, skulle detta riskera att rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Detta skulle äventyra själva systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom den medlemsstat i vilken det bolag som beviljar avvikande eller vederlagsfria förmåner har sitt hemvist skulle vara tvungen att i egenskap av sådan hemviststat, beroende på de närstående bolagens val, avstå från sin rätt att beskatta det bolagets inkomst, eventuellt till förmån för den medlemsstat i vilken det bolag som erhåller förmånerna har sitt säte (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 56).

64 I den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen föreskrivs att avvikande eller vederlagsfria förmåner ska beskattas hos det bolag med hemvist i landet som har beviljat dessa. Det är därigenom möjligt för den belgiska staten att utöva sin behörighet på skatteområdet när det gäller den verksamhet som bedrivs i landet.

65 Vad för det andra gäller förebyggandet av skatteflykt erinrar domstolen om att en nationell bestämmelse som inskränker etableringsfriheten kan vara motiverad när den specifikt avser fiktiva upplägg som används för att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 26, Marks & Spencer, punkt 57, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 51, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 72).

66 I detta sammanhang gäller att även om en nationell lagstiftning inte har till specifikt ändamål att från den skatteförmån som föreskrivs i lagstiftningen undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och vilka skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som skapas i verksamhet som bedrivs i landet, kan en sådan lagstiftning icke desto mindre anses vara rättfärdigad av ändamålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ändamålet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 63).

67 Frågan huruvida denna grund för rättfärdigande är relevant under sådana förhållanden som de som råder i målet vid den nationella domstolen måste besvaras med hänsyn till följande. Om bolag med hemvist i landet medges en rätt att bevilja närstående bolag med hemvist i någon annan medlemsstat avvikande eller vederlagsfria förmåner, utan att det föreskrivs någon bestämmelse om skattemässig korrigering, riskerar detta att leda till fiktiva upplägg där inkomster överförs mellan närstående bolag i riktning mot de av dessa bolag som har hemvist i de medlemsstater som tillämpar de lägsta skattesatserna eller i de medlemsstater där dessa inkomster inte beskattas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 58).

68 Genom att föreskriva att en avvikande eller vederlagsfri förmån ska beskattas hos det bolag med hemvist i landet som har beviljat ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat denna förmån, kan den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen förebygga sådana upplägg, vilka kan ha sitt upphov i kännbara skillnader mellan de beskattningsunderlag eller de skattesatser som tillämpas i olika medlemsstater, och vilka företagits uteslutande i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha påförts i den medlemsstat där det bolag som beviljat nämnda fördel har sitt säte (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 59).

69 Behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förebygga skatteflykt innebär, betraktade tillsammans, att domstolen kan konstatera att de ändamål som eftersträvas med en sådan lagstiftning som den i målet vid den nationella domstolen är förenliga med fördraget, samt att denna lagstiftning omfattas av tvingande skäl av allmänintresse och att den är ägnad att säkerställa uppnåendet av dessa ändamål.

70 Under dessa förhållanden återstår att pröva huruvida en sådan skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade ändamålen, betraktade som en helhet.

71 En nationell lagstiftning – enligt vilken bedömningen av huruvida en transaktion utgör ett fiktivt upplägg, som uteslutande betingas av skattemässiga överväganden, grundar sig på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter – ska anses hålla sig inom gränserna för vad som krävs för att uppnå ändamålen avseende upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och strävan att förebygga skatteflykt. Detta förutsätter dock för det första att den skattskyldige, i alla de fall där det inte kan uteslutas att en transaktion inte överensstämmer med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett denna transaktion (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82, och beslut av den 23 april 2008 i mål C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, REG 2008, s. I-2875, punkt 84).

72 För det andra gäller att när prövningen av sådana omständigheter leder till slutsatsen att den ifrågavarande transaktionen inte överensstämmer med vad de berörda bolagen skulle ha avtalat under marknadsmässiga förhållanden får den skattemässiga korrigeringen endast avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats om bolagen inte varit närstående.

73 Enligt den belgiska regeringen är det de nationella skattemyndigheterna som har bevisbördan för att det är fråga om en ”avvikande” eller ”vederlagsfri” förmån i den mening som avses i den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. När skattemyndigheterna tillämpar denna lagstiftning bereds den skattskyldige tillfälle att inkomma med uppgifter om de eventuella affärsmässiga skäl som ligger bakom transaktionen i fråga. Den skattskyldige har en månad på sig att göra detta, men fristen kan förlängas, om det behövs för att den skattskyldige ska kunna visa att det, med hänsyn till de omständigheter under vilka transaktionen företagits, inte varit fråga om en avvikande eller vederlagsfri förmån. Om skattemyndigheten trots allt vidhåller att en upptaxering ska göras och att den underkänner den skattskyldiges argumentation, kan den skattskyldige överklaga taxeringsbeslutet till nationell domstol.

74 Den belgiska regeringen har tillagt att vid tillämpningen av den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen räknas endast den del av förmånen som är avvikande eller vederlagsfri in i resultatet i det bolag med hemvist i landet som har beviljat densamma.

75 Domstolen konstaterar med hänsyn till det ovan anförda att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen under dessa förhållanden står i proportion till de ändamål, betraktade som en helhet, som eftersträvas med densamma, dock med förbehåll för de kontroller som den hänskjutande domstolen har att företa med avseende på de två sistnämnda punkterna, vilka rör tolkningen och tillämpningen av belgisk rätt.

76 De frågor som har hänskjutits ska under dessa förhållanden besvaras enligt följande. Artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG ska tolkas så, att dessa artiklar i princip inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en avvikande eller vederlagsfri förmån beskattas hos det bolag som har hemvist i landet, när det bolaget har beviljat en sådan förmån till ett direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan förstnämnda bolag inte beskattas för en sådan förmån när den beviljas ett direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i landet. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de ändamål som eftersträvas med lagstiftningen, betraktade som en helhet.

Rättegångskostnader

77 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG ska tolkas så, att dessa artiklar i princip inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en avvikande eller vederlagsfri förmån beskattas hos det bolag som har hemvist i landet, när det bolaget har beviljat en sådan förmån till ett direkt eller indirekt närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan förstnämnda bolag inte beskattas för en sådan förmån när den beviljas ett direkt eller indirekt närstående bolag som har hemvist i landet. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de ändamål som eftersträvas med lagstiftningen, betraktade som en helhet.

Underskrifter