DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

21. juli 2011 *

I sag C-397/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 27. maj 2009, indgået til Domstolen den 14. oktober 2009, i sagen:

Scheuten Solar Technology GmbH

mod

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), E. Juhász og T. von Danwitz,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. september 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Scheuten Solar Technology GmbH ved Rechtsanwalt K. von Brocke og Steuerberaterin A. Küntscher

— Finanzamt Gelsenkirchen-Süd ved R. Rasche, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved J. Möller og C. Blaschke, som befuldmægtigede

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

— den danske regering ved V. Pasternak Jørgensen og C. Vang, som befuldmægtigede

— den estiske regering ved M. Linntam, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino

— den nederlandske regering ved C. Wissels og J. Langer, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget

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

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. maj 2011,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1 i Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EUT L 157, s. 49).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Scheuten Solar Technology GmbH (herefter »SST«) og Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (herefter »Finanzamt«) vedrørende fastsættelsen af det beløb, der tjener som beregningsgrundlag for erhvervsskatten.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1 i direktiv 2003/49 bestemmer:

»1. Betalinger af renter eller royalties, der opstår i en medlemsstat, fritages for enhver form for skat i denne stat, hvad enten den opkræves ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse, forudsat at den retmæssige ejer af de pågældende renter eller royalties er et selskab i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat.

2. En betaling foretaget af et selskab i en medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en medlemsstat og tilhørende et selskab i en anden medlemsstat anses for at opstå i denne medlemsstat (i det følgende benævnt »kildestaten«).

[...]

4. Et selskab i en medlemsstat anses kun for at være den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person.

[...]

7. Denne artikel finder kun anvendelse, hvis det selskab, der er betaleren, eller det selskab, hvis faste driftssted anses for at være betaleren af renter eller royalties, er et selskab, som er associeret med det selskab, der er den retmæssige ejer, eller hvis faste driftssted anses for at være den retmæssige ejer af disse renter eller royalties.

[...]

10. En medlemsstat skal have mulighed for ikke at anvende dette direktiv på et selskab i en anden medlemsstat eller på et fast driftssted tilhørende et selskab i en anden medlemsstat, når de betingelser, der er fastsat i artikel 3, litra b), ikke har været opfyldt i en sammenhængende periode på mindst to år.

[...]«

4 Direktivets artikel 2 foreskriver:

»I dette direktiv forstås ved:

a) »renter«: indkomst af gældsfordringer af enhver art, uanset om de er sikret ved pant i fast ejendom, og uanset om de indeholder en ret til andel i debitors fortjeneste, og i særdeleshed indkomst fra gældsbeviser, obligationer eller forskrivninger, herunder gevinster og præmier, der er knyttet til sådanne værdipapirer. Straftillæg for for sen betaling anses ikke for renter

[...]«

5 Direktivets artikel 3, litra b), foreskriver:

»I dette direktiv forstås ved:

[…]

b) »associeret selskab«: et selskab, der er associeret med et andet selskab, som minimum ved at:

i) det direkte besidder en andel på mindst 25 % af det andet selskabs kapital, eller

ii) det andet selskab direkte besidder en andel på mindst 25 % af dets kapital, eller

iii) et tredje selskab direkte besidder en andel på mindst 25 % af både dets kapital og af det andet selskabs kapital.

Kapitalandelene må kun angå selskaber, der er hjemmehørende i Fællesskabet.

[...]«

6 Artikel 4 i direktiv 2003/49 er affattet som følger:

»1. Kildestaten er ikke forpligtet til at sikre dette direktivs fordele i følgende tilfælde:

a) betalinger, der behandles som udlodning af udbytte eller som tilbagebetaling af kapital i henhold til kildestatens lovgivning

[...]

2. Hvis en særlig forbindelse mellem betaleren og den retmæssige ejer af renter eller royalties eller mellem en af disse og en tredjemand bevirker, at størrelsen af disse renter eller royalties overstiger det beløb, som ville være blevet aftalt mellem betaleren og den retmæssige ejer, såfremt denne forbindelse ikke havde bestået, finder bestemmelserne i dette direktiv kun anvendelse på dette eventuelle sidstnævnte beløb.«

Nationale bestemmelser

7 I henhold til § 2 i Gewerbesteuergesetz 2002 (lov om erhvervsskat af 2002, BGBl. 2002 I, s. 4167) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »erhvervsskatteloven«), pålægges enhver erhvervsmæssig virksomhed, ud over indkomst- eller selskabsskat, erhvervsskat i det omfang, virksomheden udøves på det nationale område.

8 Stk. 1 og 2 i erhvervsskattelovens § 2 er affattet således:

»1. Enhver erhvervsmæssig virksomhed, der udøves i Tyskland, pålægges erhvervsskat. Ved erhvervsmæssig virksomhed forstås erhvervsvirksomhed i indkomstskattelovens forstand. Erhvervsmæssig virksomhed anses for at udøves i Tyskland, hvis der opretholdes et fast driftssted for virksomheden på tysk område eller på et handelsskib, der er indregistreret i Tyskland.

2. Virksomhed, der udøves af kapitalselskaber (aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber), anses altid og fuldt ud for erhvervsmæssig virksomhed […]«

9 I henhold til lovens § 6 udgøres beregningsgrundlaget for erhvervsskatten af den skattepligtiges resultat af den erhvervsmæssige virksomhed.

10 Resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed defineres i § 7, første punktum, således:

»Resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed udgøres af overskuddet af den erhvervsmæssige virksomhed som opgjort efter indkomstskattelovens eller selskabsskattelovens bestemmelser [...] forhøjet eller nedsat med de i §§ 8 og 9 anførte beløb.«

11 Erhvervsskattelovens § 8 med overskriften »Medregnede beløb« bestemmer:

»De følgende beløb skal i det omfang, de er blevet fradraget ved fastsættelsen af overskuddet, på ny medregnes i overskuddet af den erhvervsmæssige virksomhed:

1. halvdelen af vederlaget for gæld med en økonomisk tilknytning til enten oprettelse eller erhvervelse af virksomheden (eller en del deraf), eller til udvidelse eller forbedring af virksomheden, eller som tjener til en ikke blot midlertidig styrkelse af driftskapitalen […]«

12 Erhvervsskattelovens § 10, litra a), bestemmer vedrørende fastsættelsen af beregningsgrundlaget for erhvervsskatten, at tab skal fradrages i det i henhold til erhvervsskattelovens § 8 beregnede overskud.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 SST er et tysk anpartsselskab, som har hjemsted i Gelsenkirchen. Dets eneanpartshaver er Scheuten Solar Systems BV, som er et nederlandsk anpartsselskab, som har hjemsted i Venlo (Nederlandene).

14 Fra den 27. august 2003 til den 1. december 2004 modtog SST i henhold til en række successivt indgåede kontrakter lån fra moderselskabet på i alt 5 180 000 EUR. SST betalte i 2004 154 584 EUR i renter til moderselskabet vedrørende disse lån. Dette beløb fradrog SST som driftsomkostninger ved beregningen af sit overskud.

15 Finanzamt bestemte imidlertid ved sin afgørelse i henhold til erhvervsskattelovens § 8, stk. 1, om fastsættelsen af beregningsgrundlaget for erhvervsskatten for 2004, at SST kun havde ret til at fradrage 50 % af dette rentebeløb i overskuddet, således at halvdelen af beløbet på 154 584 EUR skulle medregnes i SST's resultat af den erhvervsmæssige virksomhed.

16 SST anlagde sag til prøvelse af Finanzamts afgørelse og gjorde herunder gældende, at medregningen af halvdelen af de omhandlede renter udgjorde en beskatning, som var i strid med artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49.

17 Ved dom af 22. februar 2008 frifandt Finanzgericht Münster skattemyndigheden.

18 SST iværksatte derefter revisionsappel af denne dom ved Bundesfinanzhof.

19 Da Bundesfinanzhof finder det tvivlsomt, om de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning er forenelige med direktiv 2003/49, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 1, stk. 1, i [direktiv 2003/49] til hinder for en ordning, hvorefter renter på et lån, som et selskab i en medlemsstat betaler til et associeret selskab i en anden medlemsstat, medregnes i beregningsgrundlaget for erhvervsskat for det førstnævnte selskab?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 1, stk. 10, i [direktiv 2003/49] fortolkes således, at medlemsstaterne ligeledes har mulighed for ikke at anvende direktivet, når betingelserne i direktivets artikel 3, litra b), for, at der foreligger et associeret selskab på tidspunktet for betaling af renterne, ikke har været opfyldt i en sammenhængende periode på mindst to år?

Kan medlemsstaterne i så tilfælde umiddelbart påberåbe sig artikel 1, stk. 10, i [direktiv 2003/49] i forhold til det betalende selskab?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national skatteretlig bestemmelse, hvorefter renter på et lån, som et selskab med hjemsted i en medlemsstat betaler til et associeret selskab i en anden medlemsstat, medregnes i beskatningsgrundlaget for den erhvervsskat, som det førstnævnte selskab pålægges.

21 Det bemærkes indledningsvis vedrørende hovedsagen, at SST er blevet pålagt erhvervsskat af resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed. Ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for denne skat har Finanzamt i henhold til den i hovedsagen

omtvistede nationale lovgivning medregnet halvdelen af de renter, som SST har betalt til sit moderselskab, der har hjemsted i Nederlandene, i overskuddet.

22 Ifølge SST udgør dette en skattepålæggelse, således at den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning fører til en økonomisk dobbeltbeskatning af renterne, som er uforenelig med artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49. I modsætning dertil er alle de øvrige berørte, der har indgivet indlæg for Domstolen, af den opfattelse, at denne lovgivning ikke henhører under anvendelsesområdet for denne bestemmelse, og de foreslår som følge deraf, at spørgsmålet besvares benægtende.

23 Under disse omstændigheder skal Domstolen fastlægge anvendelsesområdet for denne bestemmelse.

24 Det bemærkes, at det fremgår af anden til fjerde betragtning til direktiv 2003/49, at direktivet har til formål at afskaffe dobbeltbeskatning vedrørende renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, og at sikre, at disse betalinger beskattes én gang i en medlemsstat. I henhold til disse betragtninger er den mest hensigtsmæssige måde at sikre, at nationale og tværnationale transaktioner behandles skattemæssigt ens, at ophæve beskatningen af renter og royalties i den medlemsstat, hvor de opstår.

25 Anvendelsesområdet for direktiv 2003/49 omfatter, således som det er afgrænset i direktivets artikel 1, stk. 1, skattefritagelse af betalinger af renter eller royalties, som er opstået i kildestaten, forudsat at den retmæssige ejer deraf er et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat.

26 Den regel, der er indeholdt i denne bestemmelse, skal sikre, at den retmæssige ejer af renter og royalties, der er opstået i en anden medlemsstat end den, hvor den retmæssige ejer har hjemsted, fritages for enhver beskatning i kildestaten. Ordlyden af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 fastsætter således ved den underordnende konjunktion »forudsat at« en forbindelse mellem betalinger af sådanne renter og royalties i en medlemsstat og den retmæssige ejers modtagelse af disse betalinger i en anden medlemsstat.

27 Artikel 2, litra a), i direktiv 2003/49 definerer i denne henseende nævnte renter som »indkomst af gældsfordringer af enhver art«. Det er imidlertid kun den retmæssige ejer, som kan modtage renter, der udgør indkomst af sådanne gældsfordringer.

28 Det fremgår af det foregående, at artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, sammenholdt med direktivets anden til fjerde betragtning, har til formål at undgå juridisk dobbeltbeskatning af grænseoverskridende rentebetalinger, idet beskatning af renterne i kildestaten til skade for den retmæssige ejer deraf forbydes. Denne bestemmelse vedrører således udelukkende den skattemæssige stilling for den, der er fordringshaver med hensyn til renterne.

29 Det må tilføjes, at denne fortolkning af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 støttes af stk. 10 i samme artikel, som bemyndiger medlemsstaterne til under visse betingelser at undlade at indrømme den i artiklens stk. 1 foreskrevne fritagelse. De enheder, som direktivets artikel 1, stk. 10, kan finde anvendelse på, er beskrevet heri som »et selskab i en anden medlemsstat eller […] et fast driftssted tilhørende et selskab i en anden medlemsstat«. Der er således ingen henvisning til betaleren af renterne i denne bestemmelse. Det fremgår dermed af denne undtagelsesbestemmelse, at det er den retmæssige ejer af disse renter eller royalties i en anden medlemsstat, som ordningen er rettet mod, og ikke den enhed, som det påhviler at betale disse renter eller royalties.

30 En national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede medfører således ikke en formindskelse af fordringshaverens indkomst. Den pålægger ikke den retmæssige ejer af de betalte renter at svare nogen skat heraf. Den omhandlede lovgivning vedrører kun fastsættelsen af beregningsgrundlaget for den erhvervsskat, som den, der skal betale renterne, i det foreliggende tilfælde pålægges.

31 Det må herved fremhæves, at den måde, hvorpå rentebetalerens beskatningsgrundlag beregnes, og de elementer, der tages i betragtning i den henseende — som den omstændighed, at visse udgifter tages med i denne beregning — ikke er omfattet af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49.

32 Det bemærkes vedrørende den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning, at det særlige ved den omtvistede erhvervsskat er, at overskuddet af den erhvervsmæssige virksomhed først beregnes i henhold til indkomstskattelovens og selskabsskattelovens bestemmelser, og at visse beløb derefter enten lægges til eller trækkes fra som fradrag. Kun beløb, som er blevet fradraget i første led af beregningen, lægges til.

33 Nationale bestemmelser om beregningsgrundlaget for beskatningen af rentebetaleren, såsom regler om fradragsret for visse udgifter og karakteren af disse, er underlagt særlige lovgivningsmæssige retningslinier, som henhører under hver enkelt medlemsstats skattepolitik.

34 I fravær af en bestemmelse, der regulerer beregningen af beskatningsgrundlaget for rentebetaleren, kan anvendelsesområdet for artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 ikke udstrækkes ud over den fritagelse, som er foreskrevet i denne bestemmelse.

35 Hvad endelig angår den mulige betydning af Domstolens praksis vedrørende Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, p. 6) er det tilstrækkeligt at bemærke — som generaladvokaten har anført i punkt 45-49 i forslaget til afgørelse — at dom af 4. oktober 2001, Athinaïki Zythopoiïa (sag C-294/06, Sml. I, s. 6797) og af 26. juni 2008, Burda (sag C-284/06, Sml. I, s. 4571), ikke indeholder noget element, som med føje kan tages i betragtning ved fortolkningen af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 i forbindelse med en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede. Det var således i de sager, som gav anledning til disse domme, udlodning af udbytte fra et datterselskab til moderselskabet, der udløste den omhandlede skat. I modsætning dertil udløser de rentebetalinger, som hovedsagen drejer sig om, ikke beskatning. De i hovedsagen omtvistede nationale retlige bestemmelser vedrører kun spørgsmålet, om sådanne betalinger er fradragsberettigede som udgifter ved beregningen af beskatningsgrundlaget for erhvervsskatten.

36 Det følger af de ovenstående betragtninger, at det første spørgsmål skal besvares med, at artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national skatteretlig bestemmelse, hvorefter renter på et lån, som et selskab med hjemsted i en medlemsstat betaler til et associeret selskab i en anden medlemsstat, medregnes i beskatningsgrundlaget for den erhvervsskat, som det førstnævnte selskab pålægges.

Det andet spørgsmål

37 Henset til besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål, er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

38 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 1, stk. 1, i Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national skatteretlig bestemmelse, hvorefter renter på et lån, som et selskab med hjemsted i en medlemsstat betaler til et associeret selskab i en anden medlemsstat, medregnes i beskatningsgrundlaget for den erhvervsskat, som det førstnævnte selskab pålægges.

Underskrifter