DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 juli 2011 *

I mål C-397/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 27 maj 2009, som inkom till domstolen den 14 oktober 2009, i målet

**Scheuten Solar Technology GmbH**

mot

**Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,** meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász och T. von Danwitz,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 september 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Scheuten Solar Technology GmbH, genom K. von Brocke, Rechtsanwalt, och A. Küntscher, Steuerberaterin,

— Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, genom R. Rasche, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom J. Möller och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom V. Pasternak Jørgensen och C. Vang, båda i egenskap av ombud,

— Estlands regering, genom M. Linntam, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— Nederländernas regering, genom C. Wissels och J. Langer, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,

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

— Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 maj 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1 i rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, s. 49).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Scheuten Solar Technology GmbH (nedan kallat SST) och Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (nedan kallat Finanzamt) angående fastställelsen av det belopp som tjänar som underlag för beräkningen av företagsskatten (*Gewerbesteuer*).

## Tillämpliga bestämmelser

*Unionsrätten*

3 I artikel 1 i direktiv 2003/49 föreskrivs följande:

”1. De betalningar av räntor eller royalties som uppkommer i en medlemsstat skall undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i denna stat, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, under förutsättning att den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

2. En betalning som gjorts av ett bolag i en medlemsstat eller av ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat skall anses ha uppkommit i den medlemsstaten, nedan kallad ’källstaten’.

...

4. Ett bolag i en medlemsstat skall behandlas som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, till exempel som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person.

...

7. Denna artikel skall endast gälla om det bolag som är betalare, eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, av räntor och royalties är ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till, dessa räntor eller royalties.

...

10. En medlemsstat skall ha valfriheten att inte tillämpa detta direktiv på ett bolag i en annan medlemsstat eller på ett fast driftställe tillhörande ett bolag i en annan medlemsstat i de fall där villkoren i artikel 3 b inte varit oavbrutet uppfyllda under minst två år.

...”

4 I artikel 2 i detta direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

a) *ränta*: inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte, och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte; uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper och obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures; straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta.

...”

5 I artikel 3 b i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

…

b) Ett bolag är ett *närstående bolag* till ett annat bolag, om åtminstone

i) det första bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det andra bolaget, eller om

ii) det andra bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det första bolaget, eller om

iii) ett tredje bolag direkt innehar minst 25 % av kapitalet både i det första och i det andra bolaget.

Innehavet skall endast gälla bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium.

…”

6 Artikel 4 i direktiv 2003/49 har följande lydelse:

”1. Källstaten är inte skyldig att säkerställa de förmåner som detta direktiv innebär i följande fall:

a) Betalningar som behandlas som vinstutdelning eller som återbetalning av kapital i enlighet med källstatens lagstiftning.

...

2. Om, på grund av särskilda förbindelser mellan betalaren och den som har rätt till räntor eller royalties, eller mellan någon av dem och tredje man, beloppet av dessa räntor eller royalties överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen om sådana förbindelser inte förelegat, skall bestämmelserna i detta direktiv endast tillämpas på det eventuella senare beloppet.”

*Nationell rätt*

7 Enligt 2 § i 2002 års lag om företagsskatt (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, s. 4167), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i förevarande mål (nedan kallad lagen om företagsskatt), är all näringsverksamhet skattepliktig inte bara till inkomstskatt för juridiska personer, utan också till företagsskatt i den mån verksamheten bedrivs inom landet.

8 Punkterna 1 och 2 i nämnda paragraf har följande lydelse:

”1) Alla i Tyskland fast etablerade näringsverksamheter ska erlägga företagsskatt. Med näringsverksamhet avses varje företag i den mening som avses i lagen om inkomstskatt. En näringsverksamhet bedrivs i Tyskland när driftställe har inrättats i landet eller på ett handelsfartyg som är registrerat i Tyskland.

2) Som näringsverksamhet anses alltid och i alla delar den verksamhet som bedrivs av kapitalbolag (aktiebolag, kommanditaktiebolag samt bolag med begränsat ansvar)...”

9 I 6 § i denna lag föreskrivs att beskattningsunderlaget för företagsskatt utgörs av vinsten i näringsverksamheten.

10 Vinsten i näringsverksamheten definieras på följande sätt i 7 § första meningen i nämnda lag:

”Vinsten i näringsverksamheten är den vinst som redovisas i en näringsverksamhet och som beräknats enligt bestämmelserna i lagen om inkomstskatt eller i lagen om inkomstskatt för juridiska personer …, ökad eller minskad med de belopp som anges i 8 och 9 §§.”

11 I 8 § i lagen om företagsskatt, som har rubriken ”Återföring”, anges följande:

”Till vinsten i näringsverksamheten (7 §) ska följande belopp återföras i den mån som de dragits av vid beräkningen av vinsten:

1. Halva ersättningen som hänför sig till de skulder som har ett ekonomiskt samband antingen med bildandet eller förvärvet av näringsverksamheten (del av näringsverksamheten) eller med en utvidgning eller förbättring av näringsverksamheten eller verksamhet som syftar till [att] öka rörelsekapitalet permanent.”

12 I 10a § i nämnda lag föreskrivs att underlaget för företagsskatten ska fastställas genom att förlusterna dras av från vinsten beräknad enligt bestämmelserna i 8 § lagen om företagsskatt.

**Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

13 SST är ett enligt tysk rätt bildat bolag med begränsat ansvar med hemvist i Gelsenkirchen. Bolaget ägs till 100 procent av Scheuten Solar Systems BV, som är ett nederländskt bolag med begränsat ansvar med hemvist i Venlo (Nederländerna).

14 Mellan den 27 augusti 2003 och den 1 december 2004 erhöll SST från sitt moderbolag, enligt ett visst antal på varandra följande avtal, lån om sammanlagt 5 180 000 euro. Under år 2004 erlade SST 154 584 euro till moderbolaget i ränta för dessa lån. SST drog av detta belopp från sin vinst såsom kostnader i näringsverksamheten.

15 Finanzamt slog emellertid i sitt beslut om fastställande av underlaget för beräkningen av företagsskatten för år 2004, vilket fattades med stöd av 8 § punkt 1 i lagen om företagsskatt, fast att SST endast hade rätt att dra av 50 procent av räntekostnaderna från realiserad vinst. Finanzamt lade därför till hälften av beloppet på 154 584 euro till vinsten i SST:s näringsverksamhet.

16 SST överklagade Finanzamts beslut och yrkade att det tillägg av hälften av räntekostnaderna som hade gjorts till bolagets vinst utgjorde en beskattning i strid med artikel 1.1 i direktiv 2003/49.

17 Finanzgericht Münster ogillade överklagandet i dom av den 22 februari 2008.

18 SST överklagade denna dom till Bundesfinanzhof.

19 Bundesfinanzhof, som anser det vara oklart huruvida de relevanta bestämmelserna i nationell rätt är förenliga med bestämmelserna i direktiv 2003/49, beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 1.1 i direktiv 2003/49 … hinder för en bestämmelse enligt vilken de låneräntor som ett bolag i en medlemsstat betalar till ett närstående bolag i en annan medlemsstat tas med i underlaget för beräkning av företagsskatt hos det förstnämnda bolaget?

2) Om den första frågan ska besvaras jakande, ska då artikel 1.10 i direktiv 2003/49 … tolkas på så sätt att medlemsstaterna även har rätt att underlåta att tillämpa direktivet när de villkor enligt artikel 3 b i nämnda direktiv som måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om ett närstående bolag vid den tidpunkt då ränta betalades inte varit uppfyllda under en oavbruten period av minst två år?

Kan medlemsstaterna i ett sådant fall direkt åberopa artikel 1.10 i direktiv 2003/49 … gentemot det betalande bolaget?"

**Prövning av tolkningsfrågorna**

*Den första frågan*

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 1.1 i direktiv 2003/49 ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse i den nationella skatterätten enligt vilken räntebetalningar som ett bolag med hemvist i en medlemsstat gör till ett närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat tas med i underlaget för den företagsskatt som förstnämnda bolag är skattskyldigt till.

21 Domstolen konstaterar för det första att SST i målet vid den nationella domstolen ålades att betala företagsskatt på vinsten i näringsverksamheten. Vid fastställandet av beskattningsunderlaget för nämnda skatt valde Finanzamt att, i enlighet med den

nationella lagstiftning som är i fråga i nämnda mål, till SST:s vinst återföra hälften av de räntor som detta bolag betalat till sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna.

22 Enligt SST leder denna beräkning till att det blir skattskyldigt till skatten trots att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet leder till en ekonomisk dubbelbeskattning av räntorna som är oförenlig med artikel 1.1 i direktiv 2003/49. Däremot anser samtliga övriga som yttrat sig vid domstolen att nämnda lagstiftning inte omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse, varför de föreslagit att den hänskjutna frågan ska besvaras nekande.

23 Domstolen har under dessa förhållanden ombetts fastställa nämnda bestämmelses tillämpningsområde.

24 Det ska påpekas att direktiv 2003/49 enligt skälen 2–4 däri avser upphävande av dubbelbeskattning beträffande räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, så att dessa betalningar beskattas en gång i en enda medlemsstat. Enligt dessa skäl utgör avskaffandet av beskattningen av nämnda betalningar i den medlemsstat där de uppstår den lämpligaste lösningen för att säkerställa lika behandling i beskattningshänseende mellan nationella och gränsöverskridande transaktioner.

25 Tillämpningsområdet för direktiv 2003/49, sådant det avgränsas i artikel 1.1 däri, avser alltså undantaget för betalning av räntor och royalty som uppkommer i en medlemsstat som är källstat för dessa, när den som har rätt till betalning av dessa räntor och royalties är ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

26 Syftet med regeln i artikel 1.1 är att säkerställa att den som har rätt till ränta och royalty som uppkommit i en annan medlemsstat än den där vederbörande har sitt hemvist undantas från skattskyldighet i den medlemsstat som är källstat för räntan eller royaltyn. Lydelsen av artikel 1.1 i direktiv 2003/49 etablerar nämligen genom den underordnade satsen ”under förutsättning att” ett samband mellan betalningarna av sådana räntor och sådan royalty i en medlemsstat och mottagandet av nämnda betalningar i en annan medlemsstat av den som har rätt till dem.

27 I artikel 2 a i direktiv 2003/49 definieras i detta avseende räntor som ”inkomst av varje slags fordran”. Endast den som har rätt till räntan kan uppbära den ränta som utgör inkomst av sådana fordringar.

28 Av det ovan redovisade följer att syftet med artikel 1.1 i direktiv 2003/49, om den läses mot bakgrund av skälen 2–4 däri, är att undvika juridisk dubbelbeskattning av gränsöverskridande räntebetalningar genom ett förbud mot beskattning av räntor i den medlemsstat som är källstat för dessa, till nackdel för den som har rätt till dem. Ovannämnda bestämmelse avser således endast borgenärens skattemässiga situation.

29 Det ska tilläggas att den sålunda valda tolkningen av artikel 1.1 i direktiv 2003/49 har stöd i punkt 10 i denna artikel, enligt vilken medlemsstaterna på vissa villkor har rätt att inte bevilja det undantag som föreskrivs i punkt 1 i artikeln. Artikel 1.10 i detta direktiv kan tillämpas på ett ”bolag i en annan medlemsstat eller … ett fast driftställe tillhörande ett bolag i en annan medlemsstat”. Denna bestämmelse innehåller dock inte någon hänvisning till den som betalar räntan. Av denna undantagsordning följer således att det är den som har rätt till räntan eller royaltyn i en annan medlemsstat som avses med nämnda ordning och inte det bolag som är skyldigt att betala räntan eller royaltyn.

30 En sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen leder inte till någon minskad inkomst för borgenären. Den medför inte att den som har rätt till räntorna beskattas för dem. Denna lagstiftning avser endast fastställandet av beskattningsunderlaget för den företagsskatt som i förevarande fall åläggs den gäldenär som har att betala räntorna.

31 Domstolen betonar i detta hänseende att metoderna för beräkningen av beskattningsunderlaget för den som betalar räntorna och de omständigheter som ska beaktas i det avseendet, såsom att vissa kostnader tas med vid denna beräkning, inte regleras i artikel 1.1 i direktiv 2003/49.

32 När det gäller den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska det påpekas att vad som utmärker företagsskatten i fråga är att vinsten i näringsverksamheten först fastställs i enlighet med bestämmelserna i lagen om inkomstskatt och lagen om inkomstskatt för juridiska personer, varpå vissa belopp antingen läggs till eller dras av i form av grundavdrag. Tillägget rör endast belopp som dragits av under det första ledet i beräkningen.

33 Bestämmelserna i nationell rätt rörande beskattningsunderlaget för den som betalar räntorna, såsom reglerna om avdragsrätt för vissa kostnader och vad för slags kostnader dessa utgör, styrs av särskilda lagstiftningsöverväganden som omfattas av respektive medlemsstats skattepolitik.

34 I avsaknad av en bestämmelse som styr reglerna om beräkning av beskattningsunderlaget för den som betalar räntorna, kan tillämpningsområdet för artikel 1.1 i direktiv 2003/49 alltså inte sträcka sig längre än till det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse.

35 Vad slutligen gäller inverkan av domstolens praxis avseende rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), ska det, i enlighet med vad generaladvokaten har påpekat i punkterna 45–49 i sitt förslag till avgörande, endast påpekas att domarna av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaïki Zythopoïïa, (REG 2001, s. I-6797), och av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda (REG 2008, s. I-4571), inte på något sätt kan användas vid tolkningen av artikel 1.1 i direktiv 2003/49 när det gäller en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. I dessa mål var det nämligen dotterbolagets vinstutdelning till moderbolaget som utlöste den där aktuella beskattningen. De räntor som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utlöser däremot inte någon beskattning. De bestämmelser i nationell rätt som avses i målet vid den domstolen gäller endast rätten till avdrag för sådana betalningar såsom för kostnader vid beräkningen av underlaget för företagsskatten.

36 Ovan redovisade överväganden innebär att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 1.1 i direktiv 2003/49 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell skatterätt enligt vilken räntor på ett lån som ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar till ett närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat, tas med i underlaget för den företagsskatt som förstnämnda bolag är skattskyldigt till.

*Den andra frågan*

37 Med beaktande av svaret på den första frågan saknas skäl att besvara den andra frågan.

**Rättegångskostnader**

38 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 1.1 i rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell skatterätt enligt vilken räntor på ett lån som ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar till ett närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat, tas med i underlaget för den företagsskatt som förstnämnda bolag är skattskyldigt till.**

Underskrifter