DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

22. december 2008 *

I sag C-282/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Cour d'appel de Liège (Belgien) ved afgørelse af 6. juni 2007, indgået til Domstolen den 13. juni 2007, i sagen:

État belge — SPF Finances

mod

Truck Center SA,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), G. Arestis og J. Malenovský,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. maj 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Truck Center SA ved avocats X. Thiebaut og X. Pace

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

— den franske regering ved J.-C. Gracia, som befuldmægtiget

— den nederlandske regering ved C.M. Wissels og Y. de Vries, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L.I. Fernandes og V.B. Guimarães, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved T. Harris, som befuldmægtiget, bistået af barrister K. Bacon

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J.-P. Keppenne og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. september 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu henholdsvis artikel 56 EF og 58 EF).

2 Anmodningen er blevet fremsat som led i en sag mellem État belge og Truck Center SA (tidligere Truck Restaurant Habay, herefter »Truck Center«), der er hjemmehørende i Belgien, angående beskatning af renter, som selskabet i 1994-1996 betalte i vederlag for et lån fra SA Wickler Finances (herefter »Wickler Finances«), der er hjemmehørende i Luxembourg.

Retsforskrifter

3 Ifølge den forelæggende ret finder følgende bestemmelser i den nationale lovgivning anvendelse på tvisten i hovedsagen.

4 Artikel 266 i code des impôts sur les revenus 1992 (indkomstskattelov af 1992, herefter »CIR 1992«) bestemmer:

»Kongen kan, på betingelser og inden for grænser, som han fastsætter, gives fuldt eller delvist afkald på opkrævning af précompte mobilier (forskudsskatten af indtægter af værdipapirer mv., herefter »forskudsskatten«) af kapitalindtægter, indtægter af værdipapirer og af forskellige indtægter, for så vidt som det drejer sig om indkomst oppebåret af modtagere, der kan identificeres […]«

5 Artikel 267 i CIR 1992 har følgende ordlyd:

»Tilskrivelse eller betaling af indtægter, i kontant eller i naturalier, medfører, at précompte mobilier forfalder. Som tilskrivelse anses bl.a. opførelse af en indtægt på en konto, der er åbnet til fordel for modtageren, selv om denne konto er undergivet rådighedsbegrænsningen, forudsat at disse begrænsninger skyldes en udtrykkelig eller stiltiende aftale med modtageren […]«

6 Artikel 105-109 i arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (det kongelige gennemførelsesdekret til CIR 1992) af 27. august 1993 (herefter »AR/CIR 1992«) vedrører fuldt eller delvist afkald på opkrævning af forskudsskatten (kildeskat af indtægter af værdipapirer).

7 I AR/CIR 1992's artikel 105, nr. 3, litra b), bestemmes, at der med henblik på disse artikler ved »professionelle investorer« forstås hjemmehørende selskaber.

8 I henhold til AR/CIR 1992's artikel 107, stk. 2, nr. 9, litra c), gives der fuldstændigt afkald på opkrævning af forskudsskatten af indkomst af fordringer og lån, hvor modtagerne er identificerede som værende professionelle investorer.

9 Overenskomsten mellem Belgien og Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål for så vidt angår indkomstskat og formueskat samt slutprotokollen hertil, undertegnet i Luxembourg den 17. september 1970 (herefter

»den belgisk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst«), fastsætter regler for fordeling af beskatningskompetencen mellem Kongeriget Belgien og Storhertugdømmet Luxembourg.

10 I overenskomstens artikel 11 bestemmes:

»Stk. 1. Renter, der hidrører fra en af de kontraherende stater og betales til en i den anden kontraherende stat hjemmehørende person, kan beskattes i denne anden stat.

Stk. 2. Sådanne renter kan imidlertid beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men den skat, der pålignes, må ikke overstige 15% af rentebeløbet.

Stk. 3. Som en undtagelse til stk. 2 kan renter ikke beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører, når de betales til en virksomhed i den anden kontraherende stat.

Stk. 3 finder ikke anvendelse med hensyn til:

1° renter af obligationer og andre lånepapirer, med undtagelse af negotiable værdipapirer, der repræsenterer erhvervsfordringer

2° renter, der betales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til et i den anden kontraherende stat hjemmehørende selskab, som direkte eller indirekte ejer mindst 25% af aktierne eller selskabsandelene med stemmeret i det første selskab.«

11 Overenskomstens artikel 23 foreskriver:

»Stk. 1. For så vidt angår personer, der er hjemmehørende i Luxembourg, skal dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:

[…]

2° Den skat, som Belgien opkræver i overensstemmelse med denne overenskomst:

[…]

b) af renter, der er omfattet af artikel 11, stk. 2, skal modregnes i den skat af den samme indkomst, som opkræves i Luxembourg. Det således fradragne beløb kan dog hverken overstige den del af skatten, som forholdsmæssigt svarer til den nævnte indkomst, der er oppebåret fra Belgien, eller et beløb svarende til den skat, der opkræves ved kilden i Luxembourg af tilsvarende indkomst oppebåret af personer, der er hjemmehørende i Belgien. Den skat, der opkræves i Belgien, kan kun fradrages i indkomst, der kan beskattes i Luxembourg, i det

omfang den overstiger den skat, der opkræves ved kilden i Luxembourg af tilsvarende indkomst oppebåret af personer, der er hjemmehørende i Belgien.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Den 25. februar 1992 lånte Wickler Finances, der har en kapitalandel på 48% i Truck Center, sidstnævnte selskab et beløb på 50 mio. BEF.

13 Fra 1994 til 1996 blev renterne af lånet beregnet, men ikke betalt, og der blev ikke indeholdt nogen forskudsskat.

14 Den 11. december 1997 blev en meddelelse om, at myndighederne af egen drift havde ansat forskudsskatten med en sats på 13,39% for 1994 og 1995 og en sats på 15% for 1996, adresseret til Truck Center.

15 Den 17. december 1998 indgav Truck Center en klage over skatteansættelse over for de kompetente regionale skattemyndigheder.

16 Ved afgørelse af 15. december 2004 opretholdt de kompetente regionale skattemyndigheder princippet om, at renterne skulle pålægges forskudsskat.

17 Den 15. marts 2005 anlagde Truck Center sag ved Tribunal de première instance d'Arlon.

18 Da Tribunal de première instance d'Arlon fandt, at den belgiske lovgivning var i strid med artikel 56 EF, idet den forbeholdt afkaldet på opkrævning af forskudsskat for selskaber, der var hjemmehørende i Kongeriget Belgien, gav den Truck Center medhold ved dom af 16. maj 2006.

19 Den 7. juli 2006 iværksatte État belge appel af denne dom ved den forelæggende ret.

20 Cour d'appel de Liège har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 105, nr. 3, litra b), og artikel 107, stk. 2, nr. 9, i AR/CIR 1992, der er udstedt med hjemmel i artikel 266 i CIR 1992, sammenholdt med artikel 23 i den belgisk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst, i strid med [traktatens] artikel 73 […], for så vidt som de — idet de udelukkende forbeholder det afkald på forskudsskatten af indtægter fra værdipapirer mv. (précompte mobilier), der er omhandlet i artikel 107, stk. 2, nr. 9, for renter oppebåret af hjemmehørende selskaber — på den ene side har til virkning at afholde hjemmehørende selskaber fra at låne kapital fra selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, og på den anden side for selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, udgør en hindring for via lån at investere kapital i selskaber, der har hjemsted i Belgien?«

Om det præjudicielle spørgsmål

21 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 73 B og 73 D er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der indeholdes kildeskat af renter, som et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, betaler til et modtagende selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, mens renter, som betales til et modtagende selskab, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, fritages for denne kildebeskatning.

22 Indledningsvis bemærkes, at eftersom der ikke på fællesskabsplan, særligt i henhold til artikel 293, andet led, EF, er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (jf. dom af

12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 52, af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 49, af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 44, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 52, og af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 43).

23 Det står imidlertid ikke desto mindre fast, at medlemsstaterne med hensyn til udøvelsen af den således fordelte beskatningskompetence ikke kan undlade at overholde fællesskabsbestemmelserne (Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 58, og dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 44). Særligt giver denne fordeling af beskatningskompetencen ikke medlemsstaterne mulighed for at indføre forskelsbehandling i strid med fællesskabsbestemmelserne (Bouanich-dommen, præmis 50, og dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 44).

24 Det skal derfor undersøges, om en lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, i princippet henhører under traktatens artikel 73 B om de frie kapitalbevægelser eller under EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) om etableringsfriheden.

25 Herved bemærkes, at i henhold til fast retspraksis er nationale bestemmelser, der finder anvendelse på det forhold, at en statsborger i den pågældende medlemsstat ejer en andel af kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham mulighed for at udøve en bestemmende indflydelse på beslutningerne i dette selskab og for at træffe afgørelse om selskabets drift, omfattet af det materielle anvendelsesområde for

traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31, af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 27, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 29).

26 I det foreliggende tilfælde afhænger anvendelsen af den belgisk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 11, stk. 3, andet afsnit, nr. 2, af, hvor stor en andel det rentemodtagende selskab besidder af kapitalen i det renteudbetalende selskab.

27 Denne bestemmelse foreskriver, at renter, der betales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til et i den anden kontraherende stat hjemmehørende selskab, som direkte eller indirekte ejer mindst 25% af aktierne eller selskabsandelene med stemmeret i det første selskab, kan beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører.

28 Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at Wickler Finances har en kapitalandel på 48% i Truck Center.

29 En sådan ejerandel kan i princippet give Wickler Finances en bestemmende indflydelse på beslutningerne i og driften af Truck Center.

30 Lovgivningen skal derfor undersøges med hensyn til traktatens artikel 52 og 58.

31 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til traktatens artikel 52, og som 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, omfatter i henhold til traktatens artikel 58 en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 20, Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 35, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 41, dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 42, og dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 20).

32 For selskabers vedkommende skal det fremhæves, at deres hjemsted i traktatens artikel 52's forstand, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem. Hvis man anerkendte, at den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, frit kunne gennemføre en forskellig behandling, alene fordi et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville traktatens artikel 52 blive indholdsløs. Etableringsfriheden skal således sikre national behandling i værtsmedlemsstaten ved at forbyde enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabernes hjemsted (jf. bl.a. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 43, dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 22, samt dom af 26.6.2008, sag C-284/04, Burda, Sml. I, s. 4571, præmis 77).

33 Ifølge fast retspraksis skal alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre interessant, desuden betragtes som begrænsninger for denne frihed (jf. bl.a. dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 37, og af 5.10.2004, sag C-442/02, CaixaBank France, Sml. I, s. 8961, præmis 11, samt Columbus Container Services-dommen, præmis 34).

34 I det foreliggende tilfælde fremgår det af den lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen, at reglerne for opkrævning af skatten varierer i forhold til det rentemodtagende selskabs hjemsted.

35 I henhold til denne lovgivning opkræves forskudsskatten af renter, som betales til et ikke-hjemmehørende selskab, mens den ikke opkræves af renter, som betales til et hjemmehørende selskab, og som i givet fald selskabsbeskattes hos sidstnævnte selskab.

36 For at kunne afgøre, om en skattemæssig forskelsbehandling er diskriminerende, bør det imidlertid undersøges, om de omhandlede selskaber befinder sig i en objektiv sammenlignelig situation i forhold til den nationale lovgivning (dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 46).

37 Det følger nemlig af fast retspraksis, at en forskelsbehandling består i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme

bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30, og af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 17, samt dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 46).

38 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig (Schumacker-dommen, præmis 31, og Wielockx-dommen, præmis 18).

39 En forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere kan således ikke som sådan anses for en forskelsbehandling i traktatens forstand (jf. Wielockx-dommen, præmis 19, og dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 44).

40 Det skal derfor undersøges, om dette er tilfældet i hovedsagen.

41 Herved bemærkes, at den forskelsbehandling, der er indført ved den skattelovgivning, der er tvist om i hovedsagen, mellem kapitalindkomstmodtagende selskaber, og som består i anvendelse af forskellige beskatningsteknikker på grundlag af, om selskaberne er etableret i Belgien eller i en anden medlemsstat, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige.

42 For det første er État belges situation, når det renteudbetalende selskab og det selskab, der modtager renterne, er hjemmehørende i Belgien, forskellig fra den, hvor et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, betaler renter til et ikke-hjemmehørende selskab, fordi État belge i det første tilfælde handler i egenskab af den stat, hvor selskaberne er hjemmehørende, og i det andet tilfælde handler i egenskab af den stat, hvor renterne har sin oprindelse.

43 For det andet giver rentebetaling fra et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende selskab og rentebetaling fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab anledning til særskilte former for beskatning i henhold til forskellige retsgrundlag.

44 Selv om det på den ene side er korrekt, at forskudsskatten ikke opkræves af renter, som et hjemmehørende selskab betaler til et andet hjemmehørende selskab, står det ikke desto mindre fast, at disse renter i henhold til bestemmelserne i CIR 1992 beskattes af État belge, fordi de hos sidstnævnte selskab og i samme omfang som selskabets andre indtægter vedbliver at være undergivet selskabsskat.

45 État belge indeholder på den anden side forskudsskat ved kilden af renter, som et hjemmehørende selskab betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, i medfør af den mulighed, som denne stat og Storhertugdømmet Luxembourg hver for sig har forbeholdt sig ved fordelingen af deres beskatningskompetencer i medfør af den belgisk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

46 Disse forskellige regler for skatteopkrævning udgør således en følge af den omstændighed, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende rentemodtagende selskaber er undergivet forskellige beskatninger.

47 Disse forskellige beskatningsteknikker afspejler endelig forskellen mellem de situationer, hvori disse selskaber befinder sig med hensyn til inddrivning af skat.

48 Mens hjemmehørende rentemodtagende selskaber er direkte underlagt de belgiske skattemyndigheders kontrol, der kan iværksætte tvangsinddrivelse af skatten, er dette ikke tilfælde for ikke-hjemmehørende rentemodtagende selskaber, fordi inddrivelsen af skatten for disses vedkommende forudsætter bistand fra skattemyndighederne i den stat, hvor selskaberne er hjemmehørende.

49 Hertil kommer, at ud over at den forskelsbehandling, som følger af den skattelovgivning, der er tvist om i hovedsagen, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, tilsigter den heller ikke nødvendigvis at give hjemmehørende rentemodtagende selskaber en fordel, for det første fordi disse, således som den belgiske regering har gjort gældende under retsmødet, er forpligtede til at foretage acontobetalinger af selskabsskat, og for det andet fordi satsen for den forskudsskat, der opkræves af renter betalt til et ikke-hjemmehørende selskab, er væsentligt lavere end satsen for den selskabsskat, som opkræves af indkomsten hos hjemmehørende rentemodtagende selskaber.

50 Den nævnte forskelsbehandling udgør under disse omstændigheder ikke en restriktion for etableringsfriheden i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i traktatens artikel 52.

51 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som omhandlet i traktatens artikel 73 B, bemærkes, at konklusionen i foregående præmis i denne dom også gælder med hensyn til traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser (dom af 12.12.2006. sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 60, og Columbus Container Services-dommen, præmis 56).

52 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 52, 58, 73 B og 73 D skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national skattelovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter der indeholdes kildeskat af renter, som et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, betaler til et rentemodtagende selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, mens renter, som betales til et rentemodtagende selskab, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, og som er selskabsskattepligtig i denne medlemsstat, fritages for denne kildebeskatning.

Sagens omkostninger

53 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), artikel 58 (nu artikel 48 EF) samt artikel 73 B og 73 D (nu henholdsvis artikel 56 EF og 58 EF) skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national skattelovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter der indeholdes kildeskat af renter, som et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, betaler til et rentemodtagende selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, mens renter, som betales til et rentemodtagende selskab, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, og som er selskabsskattepligtig i denne medlemsstat, fritages for denne kildebeskatning.

Underskrifter