DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 22 december 2008 *

I mål C-282/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Cour d'appel de Liège (Belgien) genom beslut av den 6 juni 2007, som inkom till domstolen den 13 juni 2007, i målet

État belge – SPF Finances

mot

Truck Center SA,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta (referent), G. Arestis och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och efter förhandlingen den 15 maj 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Truck Center SA, genom X. Thiebaut och X. Pace, avocats,

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

— Frankrikes regering, genom J.-C. Gracia, i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom C.M. Wissels och Y. de Vries, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L.I. Fernandes och V.B. Guimarães, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom T. Harris, i egenskap av ombud, biträdd av K. Bacon, barrister,

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

och efter att den 18 september 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan belgiska staten och Truck Center SA (tidigare Truck Restaurant Habay) (nedan kallat Truck Center), hemmahörande i Belgien, angående beskattning av räntor som detta bolag haft att erlägga under åren 1994–1996 som ersättning för ett lån beviljat av SA Wickler Finances (nedan kallat Wickler Finances), hemmahörande i Luxemburg.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt den hänskjutande domstolen är följande bestämmelser i den nationella lagstiftningen tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.

4 I artikel 266 i Code des impôts sur les revenus 1992 (1992 års lag om inkomstskatt) (nedan kallad CIR 1992) föreskrivs följande:

”Konungen kan, på de villkor och med de begränsningar Han bestämmer, helt eller delvis avstå från att påföra förskottsskatt på inkomst av kapital och på diverseinkomster, förutsatt att inkomsterna uppbärs av identifierbara personer …”

5 Artikel 267 i CIR 1992 har följande avfattning:

”Tillerkännande eller överföring av inkomster, i kontanter eller i form av naturaprestation, utlöser förskottsbeskattning. Såsom tillerkännande anses särskilt gottskrivning av en inkomst på ett konto som öppnats till förmån för mottagaren, även om kontot inte är disponibelt och denna indisponibilitet beror på mottagarens uttryckliga eller underförstådda samtycke... .”

6 Artiklarna 105–119 i den kungliga förordningen om genomförande av 1992 års lag om inkomstskatt, av den 27 augusti 1993 (nedan kallad AR/CIR 1992) avser helt eller delvis avstående från påförande av förskottsskatten på utdelningar och räntor (innehållen källskatt på inkomst av kapital).

7 I artikel 105.3 b i AR/CIR 1992 föreskrivs att begreppet professionella investerare, vid tillämpningen av nämnda artiklar, ska avse bolag med hemvist i landet.

8 Enligt artikel 107.2.9 c i AR/CIR 1992 ska förskottsskatt på utdelningar och räntor inte tas ut på inkomst av fordringar och lån för vilka mottagarna identifierats som professionella investerare.

9 I avtalet mellan Belgien och Luxemburg för att undvika dubbelbeskattning och för att reglera vissa andra frågor avseende skatt på inkomst och på förmögenhet samt slutprotokollet till detta avtal, vilka undertecknades i Luxemburg den 17

september 1970 (nedan kallat det belgisk-luxemburgska avtalet) fastställs bestämmelser om fördelning av beskattningsrätten mellan Konungariket Belgien och Storhertigdömet Luxemburg.

10 I artikel 11 i detta avtal föreskrivs följande:

”1 Ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2 Räntan får emellertid beskattas i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men skatten får inte överstiga 15 procent av räntans belopp.

3 Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 2 får räntan inte beskattas i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, om den betalas till ett företag i den andra avtalsslutande staten.

Föregående stycke tillämpas inte på

1) räntor på obligationer och andra fordringar, med undantag av kommersiella fordringar som representeras av växlar,

2) ränta som ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat betalar till ett bolag med hemvist i en annan avtalsslutande stat vilket direkt eller indirekt äger minst 25 procent av aktierna eller andelarna och av rösterna i det förstnämnda bolaget.”

11 I artikel 23 i nämnda avtal stadgas följande:

”23.1 För personer med hemvist i Luxemburg undviks dubbelbeskattning på följande sätt:

…

2 skatt som i överensstämmelse med detta avtal tas ut i Belgien

…

b) på ränta som omfattas av den ordning som föreskrivs i artikel 11.2 avräknas från den skatt som belöper på inkomsten och som tas ut i Luxemburg. Det avdragna beloppet får dock inte överstiga vare sig den andel av skatten som proportionellt motsvarar nämnda i Belgien uppburna inkomst eller ett belopp som motsvarar den skatt som innehålls som källskatt i Luxemburg på motsvarande inkomster för personer med hemvist i Belgien. Denna skatt som tas ut i Belgien får dras av från inkomster som är skattepliktiga i Luxemburg

endast i den mån den överstiger den skatt som innehålls som källskatt i Luxemburg på motsvarande inkomster för personer med hemvist i Belgien.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Wickler Finances, som äger 48 procent av kapitalet i Truck Center, lånade den 25 februari 1992 ut 50 miljoner BEF till sistnämnda bolag.

13 Mellan åren 1994 och 1996 bokfördes räntorna på lånet utan att de betalades, och någon förskottsskatt på utdelningar och räntor innehölls inte.

14 Den 11 december 1997 tillställdes Truck Center ett taxeringsbeslut på skattemyndighetens initiativ, avseende förskottsskatt på utdelningar och räntor beräknad efter en skattesats på 13,39 procent för åren 1994 och 1995, och efter en skattesats på 15 procent för år 1996.

15 Truck Center begärde omprövning av nämnda taxeringsbeslut den 17 december 1998 vid den behöriga regionala skattemyndigheten.

16 I beslut av den 15 december 2004 fastställde skattemyndigheten vid omprövning att inte ändra principen att förskottsskatt på utdelningar och räntor ska tas ut på räntorna.

17 Truck Center överklagade omprövningsbesluten till Tribunal de première instance d'Arlon (domstol i första instans i Arlon) den 15 mars 2005.

18 Tribunal de première instance d'Arlon biföll överklagandet i dom av den 17 maj 2006 med motiveringen att den belgiska lagstiftningen stred mot artikel 56 EG, eftersom det avstående från förskottsskatten på utdelningar och räntor som föreskrivs i denna lagstiftning endast får omfatta bolag med hemvist i Konungariket Belgien.

19 Belgiska staten överklagade denna dom den 7 juli 2006 till den hänskjutande domstolen.

20 Cour d'appel de Liège (appellationsdomstolen i Liège) beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider artiklarna 105.3 b och 107.2.9 i AR/CIR 1992, som antagits med stöd av artikel 266 i CIR 1992, jämförda med artikel 23 i det belgisk-luxemburgska dubbelbeskattningsavtalet..., mot artikel 73... i fördraget..., genom att det avstående från påförande av förskottsskatt på utdelningar och räntor som föreskrivs i artikel 107.2.9 bara får avse ränta som betalas till bolag med hemvist i Belgien, vilket dels innebär att bolag med hemvist i Belgien avhålls från att låna kapital från bolag med hemvist i andra medlemsstater, dels [utgör] ett hinder för bolag med hemvist i andra medlemsstater att, genom lån, investera kapital i bolag med hemvist i Belgien?"

Prövning av tolkningsfrågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 73b och 73d i fördraget utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken källskatt ska innehållas på ränta som ett bolag med hemvist i denna stat betalar till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan källskatt inte innehålls på ränta som betalas till ett bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat.

22 Domstolen erinrar inledningsvis om att det, så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser, särskilt i fråga om artikel 293 andra strecksatsen EG, har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller att avskaffa dubbelbeskattning (se dom

av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57, av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D., REG 2005, s. I-5821, punkt 52, av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich, REG 2006, s. I-923, punkt 49, av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 44, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 52, samt av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 43).

23 Icke desto mindre gäller i fråga om utövandet av den sålunda fördelade beskattningsrätten att medlemsstaterna inte får underlåta att iaktta gemenskapsbestämmelserna (se domarna i de ovannämnda målen Saint-Gobain ZN, punkt 58, och Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 44). Denna fördelning av beskattningsrätten innebär i synnerhet att medlemsstaterna inte får införa en diskriminering som strider mot gemenskapsbestämmelserna (domarna i de ovannämnda målen Bouanich, punkt 50, och Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 44).

24 Det ska under dessa förhållanden avgöras om en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av fördragets artikel 73b om fri rörlighet för kapital eller av artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) om etableringsfrihet.

25 Domstolen erinrar i detta avseende om att enligt fast rättspraxis omfattar det materiella tillämpningsområdet för fördragets bestämmelser om etableringsfrihet nationella bestämmelser som är tillämpliga på en medborgares i den berörda medlemsstaten andel av kapitalet i ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag, som ger honom

bestämmande inflytande över bolagets beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas (dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 31, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Calimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 27, och av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 29).

26 I föreliggande fall är tillämpningen av artikel 11.3 andra stycket punkt 2 i det belgisk-luxemburgska avtalet avhängigt omfattningen av den andel som det bolag som erhåller räntan äger i kapitalet i det bolag som betalar ut denna ränta.

27 I denna bestämmelse föreskrivs nämligen att ränta som ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat betalar till ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, vilket äger minst 25 procent av aktierna eller andelarna och av rösterna i förstnämnda bolag, får beskattas i den avtalsslutande stat varifrån den härrör.

28 Av beslutet om hänskjutande framgår för övrigt att Wickler Finances äger 48 procent av kapitalet i Truck Center.

29 En sådan ägarandel är i princip sådan att den ger Wickler Finances ett bestämmande inflytande över Truck Centers beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas.

30 Nämnda lagstiftning ska följaktligen prövas med avseende på artiklarna 52 och 58 i fördraget.

31 Den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 52 i fördraget, och som för dem 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, inbegriper i enlighet med artikel 58 i fördraget en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 20, och domarna i de ovannämnda målen Saint-Gobain ZN, punkt 35, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 42, och Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 20).

32 När det gäller bolag ska det påpekas att det är sätet i den mening som avses enligt artikel 58 i fördraget som, liksom nationaliteten när fråga är om fysiska personer, bestämmer anknytningen till en stats rättsordning. Om det accepterades att hemvistmedlemsstaten fritt kunde välja att tillämpa en annorlunda behandling uteslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle detta innebära att innehållet i artikel 52 i fördraget inte längre fick någon verkan. Syftet med etableringsfriheten är sålunda att säkerställa en nationell behandling i den mottagande medlemsstaten genom ett förbud mot all diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte (se domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 43, Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 22, och dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda, REG 2008, s. I-4571, punkt 77).

33 Av fast rättspraxis följer dessutom att varje åtgärd som innebär att utövandet av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra sådana inskränkningar (se dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165, punkt 37, av den 5 oktober 2004 i mål C-442/02, CaixaBank France, REG 2004, s. I-8961, punkt 11, och domen i det ovannämnda målet Columbus Container Services, punkt 34).

34 Det följer i förevarande fall av den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen att metoderna för att ta ut skatten varierar beroende på var sätet för det bolag som erhåller räntan är beläget.

35 Enligt denna lagstiftning gäller nämligen att förskottsskatten på utdelningar och räntor tas ut på ränta som betalas till ett bolag som saknar hemvist i landet medan så inte sker beträffande ränta som betalas till ett bolag med hemvist i landet, vilken i förekommande fall påförs inkomstskatt för juridiska personer för vilken sistnämnda bolag är skattskyldigt.

36 För att fastställa om en skillnad i den skattemässiga behandlingen är diskriminerande måste det emellertid undersökas huruvida de berörda bolagen, när det gäller den nationella bestämmelsen i fråga, befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 46).

37 Av fast rättspraxis framgår att en diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer (se dom av den

14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 30, och av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 17, samt domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 46).

38 I fråga om direkta skatter befinner sig personer som har hemvist i ett land och personer som saknar hemvist i det landet generellt sett inte i lika situationer (domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 31, och Wielockx, punkt 18).

39 En skillnad i behandlingen mellan i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande skattskyldiga personer kan alltså inte som sådan klassificeras som en diskriminering i den mening som avses i fördraget (se domarna i de ovannämnda målen Wielockx, punkt 19, och Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 24).

40 Det ska därmed prövas om detta är fallet i målet vid den nationella domstolen.

41 Domstolen konstaterar i detta avseende att den skillnad i behandling som den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen etablerar mellan de bolag som uppbär inkomst av kapital, vilken består i att olika beskattningstekniker tillämpas beroende på om dessa bolag har hemvist i Belgien eller i en annan medlemsstat, berör situationer som inte är objektivt sett lika.

42 För det första gäller nämligen att när både det bolag som betalar ränta och det bolag som uppbär densamma har hemvist i Belgien, har belgiska staten en annan ställning än när ett bolag med hemvist i Belgien betalar ränta till ett bolag som saknar hemvist där, eftersom belgiska staten i förstnämnda fall agerar i sin egenskap av hemviststat för de berörda bolagen och i det andra fallet i egenskap av källstat för räntan.

43 För det andra leder en utbetalning av ränta från ett bolag med hemvist i landet till ett annat bolag med hemvist där till en annan beskattning än den som tillämpas på räntebetalningar från ett bolag med hemvist i landet till ett bolag som saknar hemvist i landet, och dessa beskattningar vilar på olika rättsliga grunder.

44 Således gäller att även om det å ena sidan är korrekt att förskottsskatten på utdelningar och räntor inte tas ut på ränta som betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett annat bolag som också det har hemvist där, är det ändå så att belgiska staten beskattar denna ränta med stöd av bestämmelserna i CIR 1992, eftersom sistnämnda bolag fortfarande är skyldigt att erlägga inkomstskatt för juridiska personer för räntan liksom även för sina övriga inkomster.

45 Å andra sidan innehåller belgiska staten såsom källskatt den förskottsskatt på utdelningar och räntor som tas ut på ränta som ett bolag med hemvist i landet betalar till ett bolag som saknar hemvist där, vilket sker med stöd av den beskattningsrätt som denna stat tilldelats enligt den ömsesidiga överenskommelse som den träffat med Storhertigdömet Luxemburg i det belgisk-luxemburgska avtalet.

46 Dessa olika metoder för att påföra skatten utgör alltså en följd av att bolag som uppbär ränta och som har respektive inte har hemvist i landet beskattas på olika sätt.

47 Slutligen återspeglar dessa olika beskattningstekniker skillnaden mellan de situationer i vilka dessa bolag befinner sig när det gäller uppbörden av skatten.

48 Även om de bolag som har hemvist i landet omfattas av den belgiska skattemyndighetens direkta kontroll, vilken myndighet kan säkerställa uppbörden av skatten, så är detta inte fallet beträffande bolag som uppbär ränta och som inte har hemvist i landet, då uppbörden av skatten för dessa sistnämnda bolag fordrar bistånd av skattemyndigheten i deras hemviststater.

49 Förutom att den skillnad i behandling som följer av den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen rör situationer som inte är objektivt sett lika, är det inte heller säkert att den leder till någon fördel för de bolag som uppbär ränta och som har hemvist i landet dels eftersom de måste erlägga inkomstskatten för juridiska personer i förskott, något som den belgiska regeringen påpekade under den muntliga förhandlingen, dels eftersom den skattesats som tillämpas när förskottsskatten på utdelningar och räntor tas ut på ränta som betalats till ett bolag som saknar hemvist i landet är betydligt lägre än den skattesats som tillämpas när inkomstskatten för juridiska personer tas ut på ränteinkomster i bolag som har hemvist i landet.

50 Under dessa förhållanden utgör inte nämnda skillnad i behandling någon inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 52 i fördraget.

51 När det gäller frågan huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i fördraget konstaterar domstolen endast att slutsatsen i föregående punkt i förevarande dom även gäller i fråga om fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital (dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 60, och domen i det ovannämnda målet Columbus Container Services, punkt 56).

52 Med hänsyn till ovan anförda överväganden ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artiklarna 52, 58, 73b och 73d i fördraget ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken källskatt ska innehållas på ränta som ett bolag med hemvist i denna stat betalar till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan källskatt inte innehålls på ränta som betalas till ett bolag som har hemvist i förstnämnda medlemsstat och som ska erlägga inkomstskatt för juridiska personer i sistnämnda medlemsstat på sina inkomster.

Rättegångskostnader

53 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG), 73b i EG-fördraget och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG) ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken källskatt ska innehållas på ränta som ett bolag med hemvist i denna stat betalar till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan källskatt inte innehålls på ränta som betalas till ett bolag som har hemvist i förstnämnda medlemsstat och som ska erlägga inkomstskatt för juridiska personer i sistnämnda medlemsstat på sina inkomster.

Underskrifter