Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

3. oktober 2013 *

»Frie kapitalbevægelser — skattelovgivning — selskabsskat — renter, der betales af et hjemmehørende selskab som vederlag for midler lånt af et selskab med hjemsted i et tredjeland — forekomsten af »særlige forbindelser« mellem disse selskaber — ordning med tynd kapitalisering — manglende fradrag for renterne af den del af gælden, der betragtes som uforholdsmæssig — fradragsret i tilfælde af renter, der betales til et selskab hjemmehørende på det nationale område — svig og skatteunddragelse — rent kunstigt arrangement — betingelse om armslængdevilkår — proportionalitet«

I sag C-282/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal) ved afgørelse af 29. maj 2012, indgået til Domstolen den 6. juni 2012, i sagen:

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

mod

Fazenda Pública,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og Domstolens vicepræsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Fjerde Afdeling, samt dommerne J. Malenovský, U. Lõhmus (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. april 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda ved advogados P. Vidal Matos og D. Ortigão Ramos

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão og A. Cunha, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Afonso og W. Roels, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF og 58 EF.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (herefter »Itelcar«) og Fazenda Pública (statskassen) vedrørende den delvise manglende fradragsret for renter indbetalt til GE Capital Fleet Services International Holding, Inc. (herefter »GE Capital«), der er et amerikansk selskab, som vederlag for lån, som dette selskab har ydet Itelcar.

Portugisiske retsforskrifter

3 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lov om selskabsskat) i den version, der følger af lovdekret nr. 198/2001 af 3. juli 2001, som ændret ved lov nr. 60-A/2005 af 30. december 2005 (herefter »CIRC«), bestemmer i artikel 61 med overskriften »tynd kapitalisering«:

»1. Når en skattepligtig persons gæld til en enhed, der ikke er hjemmehørende i Portugal eller en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, og som den pågældende har særlige forbindelser med som omhandlet i CIRC's artikel 58, stk. 4, med de nødvendige tilpasninger, er uforholdsmæssig, kan renterne af den del af gælden, der anses for uforholdsmæssig, ikke fradrages med henblik på fastlæggelsen af den skattepligtige indkomst.

2. En situation, hvori en skattepligtig person har gæld til en tredjemand, som ikke er hjemmehørende i Portugal eller en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, og i forhold til hvilken en af de i artikel 58, stk. 4, nævnte enheder har foretaget et indskud eller stillet en garanti, sidestilles med situationer, hvori der består særlige forbindelser.

3. Der foreligger uforholdsmæssig gæld, når værdien af gælden til hver af de i stk. 1 og 2 nævnte enheder på et hvilket som helst tidspunkt i afgiftsperioden er mere end dobbelt så stor som værdien af den tilsvarende deltagelse i den skattepligtiges egentlige egenkapital.

4. Ved beregningen af gælden tages hensyn til alle former for kredit – kontant eller i naturalier, og uanset hvilken betalingsform der er aftalt – der er indrømmet af den enhed, i forhold til hvilken der foreligger særlige forbindelser, herunder kredit som følge af handel, når der er gået mere end seks måneder siden forfaldsdatoen.

5. Ved beregningen af den egentlige egenkapital lægges den tegnede og realiserede selskabskapital til de øvrige rubrikker, der er kvalificeret som sådanne i den gældende regnskabslovgivning, bortset fra sådanne, der er udtryk for potentielle eller latente kapitalgevinster eller -tab, særligt sådanne som følger af revalueringer, der ikke er tilladt i henhold til skattelovgivningen, eller anvendelse af den indre værdis metode.

6. Bortset fra i tilfælde af gæld til en enhed, der er hjemmehørende i et land, et område eller en region med en betydelig mere fordelagtig skatteordning, som fremgår af listen godkendt ved bekendtgørelse fra stats- og finansministeren, finder bestemmelsen i stk. 1 ikke anvendelse, hvis den skattepligtige til trods for at have overskredet den i stk. 3 fastsatte koefficient under hensyntagen til virksomhedstypen,

sektoren, størrelsen og andre relevante kriterier samt en risikoprofil for transaktionen, der ikke forudsætter inddragelsen af enheder, som der er særlige forbindelser med, påviser, at det samme gældsniveau kunne have været opnået på tilsvarende vilkår fra en uafhængig enhed.

7. Beviset i stk. 6 skal omfatte de skatteakter, der henvises til i artikel 121.«

4 CIRC's artikel 58, stk. 4, som artikel 61, stk. 1 og 2, henviser til, har følgende ordlyd:

»Særlige forbindelser mellem to enheder forekommer, når den ene enhed har beføjelse til direkte eller indirekte at udøve en afgørende indflydelse på driftsmæssige beslutninger i den anden enhed, hvilket bl.a. er tilfældet mellem:

a) en enhed og indehaverne af selskabskapitalen heri eller deres ægtefæller eller slægtninge i opstigende eller nedstigende linje, som direkte eller indirekte ejer en andel på ikke under 10% af kapitalen eller stemmerettighederne

b) enheder, i hvilke de samme indehavere af selskabskapital, deres ægtefæller eller slægtninge i opstigende eller nedstigende linje direkte eller indirekte ejer en andel på ikke under 10% af kapitalen eller stemmerettighederne

c) en enhed og medlemmerne af dens selskabsorganer eller af ethvert administrativt organ, direktion, ledelse eller kontrolorgan og deres respektive ægtefæller og slægtninge i opstigende eller nedstigende linje

d) enheder, hvori flertallet af medlemmerne i selskabsorganerne eller medlemmerne i ethvert administrativt organ, direktion, ledelse eller kontrolorgan, uanset om der er tale om samme personer, eller det drejer sig om forskellige personer, er forbundet af ægteskab, retligt anerkendt samlivsforhold eller slægtskab i lige linje

e) enheder, der er forbundet af en koncernkontrakt, hvorved den ene enhed underordner sig den anden, eller hvorved enhederne underordner sig en fælles ledelse, eller af en anden kontrakt med tilsvarende virkning

f) selskaber, der har et afhængighedsforhold i den forstand, hvori udtrykket er fastlagt i lovtekster om forpligtelsen til at udarbejde konsoliderede regnskaber

g) enheder, mellem hvem der på grund af de handelsmæssige, finansielle, erhvervsmæssige eller retlige forbindelser, der er mellem dem, fastlagt eller praktiseret direkte eller indirekte, findes et faktisk afhængighedsforhold i udøvelsen af de pågældende aktiviteter, bl.a. når en af følgende situationer gør sig gældende mellem dem:

   1) udøvelsen af den ene enheds virksomhed afhænger hovedsagelig af den anden enheds afståelse af industrielle eller intellektuelle ejendomsrettigheder eller knowhow

   2) den enes erhvervelse af råmaterialer eller adgang til salgskanaler for produkter, varer eller tjenesteydelser afhænger hovedsagelig af den anden enhed

   3) en væsentlig del af den ene enheds virksomhed kan alene gennemføres med den anden eller afhænger af dennes beslutninger

   4) retten til at fastsætte priser eller betingelser med tilsvarende økonomisk virkning for varer eller tjenesteydelser, som forhandles, leveres eller erhverves af den ene enhed, tilkommer den anden i henhold til en retsakt

5) i henhold til de bestemmelser og betingelser, der regulerer deres handelsmæssige eller retlige relationer, kan den ene enhed lade den andens driftsmæssige beslutninger afhænge af faktiske forhold eller omstændigheder, som ikke vedrører deres handelsmæssige eller erhvervsmæssige forhold.

h) en hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende enhed med fast forretningssted i Portugal og en enhed, der er underlagt en betydeligt mere fordelagtig skatteordning og er hjemmehørende i et land, område eller region, som fremgår af listen godkendt ved bekendtgørelse fra stats- og finansministeren.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

5 Itelcar er et portugisisk selskab, hvis økonomiske virksomhed bl.a. består i udlejning af lette motorkøretøjer. Indtil 2005 var hele selskabskapitalen ejet af General Electric International (Benelux) BV, der er et belgisk selskab, hvori mere end 10% af kapitalen ejes af GE Capital. Siden 2006 ejes 99,98% af selskabskapitalen i Itelcar af dette belgiske selskab og 0,02% af GE Capital.

6 Den 23. juli 2001 trådte en lånekontrakt med en varighed på 10 år i kraft mellem Itelcar og GE Capital, som gjorde det muligt for det førstnævnte selskab at trække på en kredit mod at betale renter til Euribor-sats med tillæg af et rentespænd (»spread«) på 0,5%.

7 Inden for rammerne af denne kontrakt beløb den kredit, som konkret var trukket af Itelcar sig til 122 072 179,97 EUR i 2004, 131 772 249,75 EUR i 2005, 212 113 789,46 EUR i 2006 og 272 113 789,46 EUR i 2007.

8 Itelcar henvendte sig til diretor-geral dos impostos (generaldirektør i skatteväsenet) for at godtgøre, at selskabets gældsætning til GE Capital for hvert år fra 2004 til 2007 kunne have været opnået på lignende vilkår hos en uafhængig enhed, og at det rentespænd, der var aftalt med GE Capital, var i overensstemmelse med princippet om armslængdevilkår.

9 Ved udtalelse af 5. december 2008 og 8. januar 2009 blev Itelcar oplyst om skatteinspektionens endelige rapporter, som indeholdt berigtigelser af selskabets beskatningsgrundlag for årene 2004-2007 i henhold til CIRC's artikel 61. Der blev i disse rapporter fastslået en uforholdsmæssig gældsætning som omhandlet i denne bestemmelses stk. 3, samt at de af Itelcar fremlagte beviser var utilstrækkelige til anvendelse af bestemmelsens stk. 6.

10 I 2009 anlagde Itelcar to sager til prøvelse af disse berigtigelser. Da selskabet ikke fik medhold, anlagde det en ny sag ved Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Denne sag blev delvist afvist med den begrundelse, at de nationale bestemmelser, der fandt anvendelse i sagen, ikke var til hinder for de frie kapitalbevægelser, der er garanteret ved artikel 56 EF.

11 Itelcar appellerede den af Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra afsagte dom til den forelæggende ret, som er af den opfattelse, at sagens afgørelse afhænger af foreneligheden af de relevante bestemmelser i CIRC med EU-retten.

12 På denne baggrund har Tribunal Central Administrativo Sul besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 63 [TEUF] og 65 [TEUF] (tidligere artikel 56 [EF] og 58 [EF]) til hinder for en medlemsstats lovgivning – som den, der er indeholdt i artikel 61 i CIRC […] – som i en situation, hvor en i Portugal hjemmehørende skattepligtig person har gæld til en enhed i et tredjeland, som den pågældende har særlige forbindelser med som omhandlet i CIRC's artikel 58, stk. 4, udelukker skattefradrag for de renter, der svarer til den del af gælden, der anses for uforholdsmæssig i henhold til CIRC's artikel 61,

stk. 3, og som er afholdt og betalt af den på nationalt område hjemmehørende skattepligtige, under samme omstændigheder som renter, der afholdes og betales af en i Portugal hjemmehørende afgiftspligtig person, som konstateres at have en uforholdsmæssig gæld til en i Portugal hjemmehørende enhed, som vedkommende har særlige forbindelser med?«

Om det præjudicielle spørgsmål

13 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der ikke giver mulighed i forbindelse med fastsættelsen af den skattepligtige indkomst for at få skattefradrag for renterne af den del af en gæld, der anses for uforholdsmæssig, som et hjemmehørende selskab betaler til et långivende selskab med hjemsted i et tredjeland, med hvilket det har særlige forbindelser, men giver mulighed for at fradrage sådanne renter, der betales til et hjemmehørende långivende selskab, med hvilket det låntagende selskab har sådanne særlige forbindelser.

Om den frihed, som finder anvendelse

14 Hvad angår anvendelsen af artikel 56 EF under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede bemærkes først, at lån og kreditter ydet af valutaudlændinge til valutaindlændinge udgør kapitalbevægelser i denne bestemmelses forstand, således som det endvidere er anført i punkt VIII i nomenklaturen i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT L 178, s. 5) og i de forklarende bemærkninger deri (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 41 og 42).

15 Den portugisiske regering har ikke desto mindre anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning udgør en ordning, der bygger på forekomsten af »særlige forbindelser«, idet det långivende selskab har beføjelse til direkte eller indirekte at udøve en afgørende indflydelse på de driftsmæssige og finansielle beslutninger i det låntagende selskab. Domstolen har alene undersøgt sådanne ordninger i lyset af den frie etableringsfrihed, som ikke finder anvendelse på transaktioner, der som i det foreliggende tilfælde er foretaget med en enhed med hjemsted i et tredjeland.

16 Domstolen har i denne forbindelse med hensyn til en national lovgivning vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte, som hidrører fra et tredjeland, fastslået, at det skal anses for tilstrækkeligt at undersøge denne lovgivnings formål med henblik på at vurdere, om den skattemæssige behandling heraf henhører under EF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser. For så vidt som traktatens kapitel om etableringsfriheden ikke indeholder bestemmelser, som udvider anvendelsesområdet for dets bestemmelser til situationer, der vedrører etablering i et tredjeland for et selskab med hjemsted i en medlemsstat eller etablering i en medlemsstat for et selskab med hjemsted i et tredjeland, kan en sådan lovgivning ikke henhøre under artikel 43 EF (jf. dom af 13.11.2012, sag C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 96 og 97 og den deri nævnte retspraksis).

17 Domstolen har ligeledes fastslået, at når det fremgår af formålet med en sådan national lovgivning, at den kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i det omhandlede selskab og træffe afgørelse om dets drift, kan hverken artikel 43 EF eller 56 EF påberåbes (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 98).

18 En national lovgivning vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra et tredjeland, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab, skal bedømmes på grundlag af artikel 56 EF. Et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, kan derfor påberåbe sig denne bestemmelse med henblik på at anfægte en sådan lovgivnings lovlighed, uanset hvor stor en kapitalandel selskabet

besidder i det udbytteudloddende selskab, der har hjemsted i et tredjeland (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 99, og dom af 28.2.2013, sag C-168/11, Beker, præmis 30).

19 Sådanne omstændigheder gør sig gældende i forbindelse med en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører den skattemæssige behandling af renter betalt af et hjemmehørende selskab til et långivende selskab med hjemsted i et tredjeland, med hvem det har særlige forbindelser. En sådan lovgivning ville således hverken henhøre under artikel 43 EF eller artikel 56 EF, hvis den alene vedrørte situationer, hvori et sådant långivende selskab ejede en sådan del af det hjemmehørende låntagende selskab, at det havde mulighed for at udøve en klar indflydelse på sidstnævnte.

20 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede lovgivning omfatter begrebet »særlige forbindelser«, som defineret i CIRC's artikel 58, stk. 4, som Itelcar og Kommissionen har anført, ikke alene situationer, hvori et tredjelands långivende selskab udøver en klar indflydelse i den ovennævnte retspraksis forstand på det hjemmehørende låntagende selskab på grund af dets besiddelse af en kapitalandel i dette selskab. Særligt indebærer de situationer, der er nævnt i bestemmelsens stk. 4, litra g), vedrørende handelsmæssige, finansielle, erhvervsmæssige eller retlige forbindelser mellem de omhandlede selskaber, ikke nødvendigvis, at det långivende selskab ejer en del af kapitalen i det låntagende selskab.

21 Under retsmødet anførte den portugisiske regering imidlertid som svar på et spørgsmål fra Domstolen, at den pågældende lovgivning alene finder anvendelse på situationer, hvori det långivende selskab direkte eller indirekte ejer en del af det låntagende selskabs kapital.

22 Selv hvis det antages, at anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede lovgivning begrænses til situationer vedrørende forbindelser mellem et låntagende selskab og et långivende selskab, der ejer en del på mindst 10% af kapitalen eller stemmerettighederne i det første selskab, eller mellem selskaber, hvori samme indehavere besidder en sådan deltagelse, som det er fastsat i CIRC's artikel 58, stk. 4, litra a) og b), bemærkes, at en deltagelse af en sådan størrelse ikke nødvendigvis medfører, at indehaveren af en sådan deltagelse udøver en klar indflydelse på beslutningerne i det selskab, hvori han er aktionær (jf. i denne retning dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 20, og af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 58).

23 Det følger heraf, at et hjemmehørende selskab kan påberåbe sig traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser med henblik på at anfægte en sådan lovgivnings lovlighed uafhængigt af, om det långivende selskab fra et tredjeland besidder en kapitalandel i selskabet eller størrelsen af en sådan deltagelse (jf. analogt dommen af 13.11.2012 i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 104).

24 Der er i øvrigt ikke i det foreliggende tilfælde nogen risiko for, at fortolkningen af de pågældende bestemmelser for så vidt angår forbindelserne til tredjelande gør det muligt for långivende selskaber med hjemsted i disse tredjelande, som ikke er omfattet af det territoriale anvendelsesområde for etableringsfriheden, at drage fordel af denne frihed. I modsætning til hvad den portugisiske regering har gjort gældende under retsmødet, vedrører en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede således ikke betingelserne for adgang til markedet i nævnte medlemsstat for sådanne selskaber, men omhandler udelukkende den skattemæssige behandling af renter vedrørende gæld, der betragtes som uforholdsmæssig, som et hjemmehørende selskab har optaget hos et selskab i et tredjeland, med hvilket det har særlige forbindelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i CIRC's artikel 58, stk. 4 (jf. analogt dommen af 13.11.2012 i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 100).

25 Det følger heraf, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udelukkende skal undersøges i lyset af de frie kapitalbevægelser garanteret ved artikel 56 EF.

Om der foreligger en restriktion og eventuelle begrundelser

26 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (dom af 10.5.2012, forenede sager C-338/11 – C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).

27 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 24, og dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 15).

28 I det foreliggende tilfælde fremgår det af CIRC's artikel 61, stk. 1, at det, når et hjemmehørende selskabs gæld til et selskab med hjemsted i et tredjeland, som den pågældende har særlige forbindelser med som omhandlet i CIRC's artikel 58, stk. 4, betragtes som uforholdsmæssig i nævnte artikel 61, stk. 3's forstand, kan renterne af den del af gælden, der anses for uforholdsmæssig, ikke fradrages med henblik på fastlæggelsen af dette hjemmehørende selskabs skattepligtige indkomst.

29 Det fremgår derimod ligeledes af CIRC's artikel 61, stk. 1, at der gives fradrag for sådanne renter, når det långivende selskab er hjemmehørende i Portugal eller en anden medlemsstat.

30 Som den portugisiske regering har anerkendt vil den i hovedsagen omhandlede situation – i tilfælde af at Domstolen fastslår, at denne situation henhører under de frie kapitalbevægelser – medføre en mindre gunstig skattemæssig behandling af et hjemmehørende selskab, der optager en gæld, som overstiger et vist niveau, hos et selskab med hjemsted i et tredjeland i forhold til et hjemmehørende selskab, der optager en sådan gæld hos et selskab, der er hjemmehørende i Portugal eller en anden medlemsstat.

31 En sådan ugunstig behandling kan afskrække et hjemmehørende selskab fra at optage gæld, der betragtes som uforholdsmæssig, hos et selskab med hjemsted i et tredjeland, med hvilket det har særlige forbindelser i den i hovedsagen omhandlede lovgivnings forstand. En sådan lovgivning udgør derfor en restriktion af de frie kapitalbevægelser, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56 EF.

32 Ifølge fast retspraksis kan en sådan restriktion være tilladt, hvis den er begrundet i et tvingende alment hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dommen af 13.11.2012 i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

33 Den portugisiske regering har anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning har til formål at bekæmpe svig og skatteunddragelse ved at forhindre »tynd kapitalisering«, som består i at udhule selskabsbeskatningsgrundlaget i Portugal ved hjælp af betaling af fradragsberettigede renter i stedet for ikke-fradragsberettiget overskud. Denne praksis omfatter vilkårlige overførsler af skattepligtige indtægter fra denne medlemsstat til et tredjeland med den konsekvens, at et selskabs overskud ikke bliver pålagt skat i den stat, hvor overskuddet er erhvervet.

34 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en national foranstaltning, der begrænser kapitalens frie bevægelighed, kan være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene har til formål at unddrage skat, som normalt skulle svares af overskud erhvervet ved virksomhed udført på det nationale område (jf. i denne retning dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 72 og 74, og af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 89).

35 Ved at foreskrive, at visse renter, der betales af et hjemmehørende selskab til et selskab med hjemsted i et tredjeland, med hvilket det har særlige forbindelser, ikke kan fradrages i forbindelse med fastsættelsen af dette hjemmehørende selskabs skattepligtige indkomst, kan en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede forhindre foranstaltninger, der ikke har andet formål end at undgå den skat, der normalt skal betales af overskud, som optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område. Heraf følger, at en sådan lovgivning er egnet til at nå målet om at forhindre svig og skatteunddragelse (jf. analogt dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 77).

36 Det skal imidlertid undersøges, om lovgivningen ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

37 I den forbindelse fremgår det af Domstolens faste praksis, at en lovgivning, som hviler på en undersøgelse af objektive omstændigheder, som kan efterprøves, for at afgøre, om en transaktion er et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har skattemæssige formål, og som i hvert tilfælde, hvor det ikke kan udelukkes, at der foreligger et sådant arrangement, giver den skattepligtige person adgang til – uden at denne er underlagt unødige administrative byrder – at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået, kan anses for ikke at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre svig og skatteunddragelse (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 82, og dom af 5.7.2012, sag C-318/10, SIAT, præmis 50).

38 Domstolen har ligeledes allerede fastslået, at når den omhandlede transaktion går videre, end hvad de pågældende selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, skal den skattemæssige korrektionsmekanisme for ikke at blive anset for uforholdsmæssigt for det andet begrænses til den del, som overstiger det, som ville være blevet aftalt under sådanne omstændigheder (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 83, og SIAT-dommen, præmis 52).

39 Det er i det foreliggende tilfælde korrekt for det første, at CIRC's artikel 61, stk. 6, bestemmer, at bortset fra i tilfælde af gæld til en enhed i et land, område eller region med en betydeligt mere fordelagtig skatteordning, kan det hjemmehørende selskab, der har optaget gæld, der betragtes som uforholdsmæssig, hos et selskab i et tredjeland, med hvilket det har særlige forbindelser, godtgøre, at selskabet kunne have opnået det samme gældsniveau på tilsvarende vilkår fra en uafhængig enhed. For det andet er det i henhold til CIRC's artikel 61, stk. 1, kun de renter, der svarer til den del af gælden, der anses for uforholdsmæssig, som ikke er fradragsberettigede.

40 En lovgivning, som den i hovedsagen omhandlede, går dog videre, end hvad der er nødvendigt for at nå dens formål.

41 Som det fremgår af denne doms præmis 20, omfatter begrebet »særlige forbindelser«, som defineret i CIRC's artikel 58, stk. 4, således situationer, der ikke nødvendigvis medfører, at det långivende selskab i et tredjeland besidder en kapitalandel i det hjemmehørende låntagende selskab. Hvis der ikke findes en sådan deltagelse, fremgår det af beregningsmetoden for uforholdsmæssig gæld i CIRC's artikel 61, stk. 3, at enhver gældsætning, der findes mellem de to selskaber, skal betragtes som uforholdsmæssig.

42 Det bemærkes, at under omstændigheder, som i den foregående præmis beskrevne, påvirker den i hovedsagen omhandlede lovgivning ligeledes adfærd, hvis økonomiske realitet ikke kan anfægtes. Ved at antage, at der under sådanne omstændigheder foretages en unddragelse fra selskabsbeskatningsgrundlaget for hjemmehørende låntagende selskaber, går den pågældende lovgivning videre, end hvad der er nødvendig for at nå dens formål.

43 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede lovgivning i overensstemmelse med den portugisiske regerings angivelser, der er resumeret i præmis 21 ovenfor, alene finder anvendelse i situationer, hvori det långivende selskab direkte eller indirekte besidder en kapitalandel i det låntagende selskab, hvorfor den situation, der er beskrevet i denne doms præmis 41 ikke forekommer, gør det sig ikke desto mindre gældende, at en sådan begrænsning af lovgivningens anvendelsesområde ikke fremgår af ordlyden heraf, som tværtimod lader forstå, at den ligeledes omfatter særlige forbindelser, hvor der ikke foreligger en sådan selskabsdeltagelse.

44 Under sådanne omstændigheder giver den pågældende lovgivning ikke mulighed for på forhånd og med tilstrækkelig sikkerhed at fastsætte dens anvendelsesområde. En sådan lovgivning opfylder følgelig ikke kravene om retssikkerhed, hvorefter retsreglerne skal være klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, især når de kan have bebyrdende virkninger for personer og selskaber. En regel, der ikke opfylder retssikkerhedsprincippets krav, kan ikke anses for at stå i et rimeligt forhold til de tilstræbte mål (jf. SIAT-dommen, præmis 58 og 59).

45 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der ikke giver mulighed for i forbindelse med fastsættelsen af den skattepligtige indkomst at få skattefradrag for renterne af den del af en gæld, der anses for uforholdsmæssig, som et hjemmehørende selskab betaler til et långivende selskab med hjemsted i et tredjeland, med hvilket det har særlige forbindelser, men giver mulighed for at fradrage sådanne renter, der betales til et hjemmehørende långivende selskab, med hvilket det låntagende selskab har sådanne særlige forbindelser, når denne lovgivning, i tilfælde af at det långivende selskab med hjemsted i et tredjeland ikke besidder en kapitalandel i det hjemmehørende låntagende selskab, ikke desto mindre antager, at al sidstnævnte selskabs gæld er medvirkende til et arrangement, der tilsigter at unddrage den skat, der normalt skal svares, eller når den pågældende lovgivning ikke giver mulighed for på forhånd og med tilstrækkelig sikkerhed at fastsætte dens anvendelsesområde.

Sagens omkostninger

46 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:

Artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der ikke giver mulighed for i forbindelse med fastsættelsen af den skattepligtige indkomst at få skattefradrag for renterne af den del af en gæld, der anses for uforholdsmæssig, som et hjemmehørende selskab betaler til et långivende selskab med hjemsted i et tredjeland, med hvilket det har særlige forbindelser, men giver mulighed for at fradrage sådanne renter, der betales til et hjemmehørende långivende selskab, med hvilket det låntagende selskab har sådanne særlige forbindelser, når denne lovgivning, i tilfælde af at det långivende selskab med hjemsted i et tredjeland ikke besidder en kapitalandel i det hjemmehørende låntagende selskab, ikke desto mindre antager, at al sidstnævnte selskabs gæld er medvirkende til et arrangement, der tilsigter at unddrage den skat, der normalt skal svares, eller når den pågældende lovgivning ikke giver mulighed for på forhånd og med tilstrækkelig sikkerhed at fastsætte dens anvendelsesområde.

Underskrifter