Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 3 oktober 2013*

”Fri rörlighet för kapital — Skattelagstiftning — Inkomstskatt för juridiska personer — Ränta som ett bolag med hemvist i landet betalar på medel som utlånats av ett bolag med hemvist i tredjeland — Förekomsten av särskilda förbindelser mellan dessa bolag — Regler om underkapitalisering — Avdrag för ränta medges inte för den del av skulden som anses utgöra överskuldsättning — Avdrag medges i de fall räntan utbetalas till ett bolag med hemvist i landet — Skatteflykt och skatteundandragande — Rent fiktiva upplägg — Marknadsmässiga villkor — Proportionalitet”

I mål C-282/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal) genom beslut av den 29 maj 2012, som inkom till domstolen den 6 juni 2012, i målet

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

mot

Fazenda Pública,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen, domstolens vice ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på den fjärde avdelningen, samt domarna J. Malenovský, U. Lõhmus (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 april 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda, genom P. Vidal Matos och D. Ortigão Ramos, advogados,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão och A. Cunha, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (nedan kallat Itelcar) och Fazenda Pública (statskassan) angående delvis avsaknad av avdragsrätt för ränta som betalats till GE Capital Fleet Services International Holding Inc. (nedan kallat GE Capital), som är ett amerikanskt bolag, på lån som sistnämnda bolag beviljat Itelcar.

Tillämpliga portugisiska bestämmelser

3 I artikel 61, under rubriken ”Underkapitalisering”, i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), i dess lydelse enligt lagdekret nr 198/2001 av den 3 juli 2001, ändrad genom lag nr 60-A/2005 av den 30 december 2005 (nedan kallad CIRC), föreskrivs följande:

”1. När en skattskyldig person har en skuld till en enhet utan hemvist i vare sig Portugal eller i någon annan medlemsstat i Europeiska unionen och med vilken den skattskyldige har särskilda förbindelser i den mening som avses i artikel 58.4, med nödvändiga justeringar, och skulden utgör en överskuldsättning, saknas rätt till avdrag för ränta hänförlig till den del av skulden som ska betraktas som överskuldsättning vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten.

2. Särskilda förbindelser ska anses föreligga när en sådan enhet som avses i artikel 58.4 har gått i borgen eller ställt garanti för skulder som den skattskyldige har gentemot en tredje man utan hemvist i vare sig Portugal eller i någon annan medlemsstat i Europeiska unionen.

3. Överskuldsättning ska anses föreligga så snart, och närhelst under beskattningsåret, summan av skulderna till var och en av de enheter som avses i punkterna 1 och 2, överstiger det dubbla värdet av enhetens andel av den skattskyldiga personens egna kapital.

4. Vid beräkningen av skulden beaktas alla former av krediter, i såväl kontanter som naturaförmåner och oberoende av vilken typ av vederlag som överenskommits, vilka beviljats av den enhet med vilken det föreligger särskilda förbindelser, inklusive krediter som uppkommit i samband med handelstransaktioner, så snart mer än sex månader har förflutit sedan de förföll till betalning.

5. Vid beräkningen av det egna kapitalet ska tecknat och erlagt kapital läggas ihop med övriga poster som enligt gällande redovisningsstandarder ska kategoriseras som sådana, med undantag för dem under vilka potentiella eller latenta kapitalvinster eller -förluster redovisas, i synnerhet sådana som följer av omvärderingar, vilka enligt skattelagstiftningen är otillåtna, eller av en tillämpning av kapitalandelsmetoden.

6. Med undantag för skulder till en enhet med hemvist i ett land, område eller region vars skattesystem är betydligt gynnsammare enligt den förteckning som stats- och finansministern godkänt i förordning, är bestämmelserna i artikel 61.3 inte tillämpliga om den skattskyldiga personen trots att den koefficient som avses i punkt 3 har överskridits, med beaktande av verksamhetens karaktär, den bransch inom vilken verksamheten bedrivs, verksamhetens omfattning och andra relevanta kriterier,

samt med beaktande av en riskprofil för transaktionen som inte kräver att de enheter med vilka den skattskyldige har särskilda förbindelser är inblandade, kan visa att en lika stor skuld hade kunnat uppnås på motsvarande villkor gentemot en oberoende enhet.

7. Den bevisning som avses i punkt 6 inkluderar det underlag för beskattning som det hänvisas till i artikel 121.”

4 Artikel 58.4 CIRC, till vilken det hänvisas i artikel 61.1 och 61.2 i samma lag, har följande lydelse:

”Särskilda förbindelser mellan två enheter anses föreligga när den ena enheten, kan ha ett, direkt eller indirekt, betydande inflytande över den andra enhetens driftsbeslut, vilket anses vara fallet, bland annat, mellan

a) en enhet och de av dess andelsägare, eller deras makar eller anförvanter i upp- eller nedstigande led, vilka direkt eller indirekt innehar en andel på minst 10 procent av antingen kapitalet eller rösterna,

b) enheter i vilka samma andelsägare, eller deras makar eller anförvanter i upp- eller nedstigande led, direkt eller indirekt innehar en andel på minst 10 procent av antingen kapitalet eller rösterna,

c) en enhet och ledamöterna i dess bolagsorgan, eller i vilket annat administrativt organ, ledningsorgan, förvaltnings- eller tillsynsorgan som helst, samt deras makar eller anförvanter i upp- eller nedstigande led,

d) enheter i vilka majoriteten av ledamöterna i dess bolagsorgan, eller ledamöterna i vilket annat administrativt organ, ledningsorgan, förvaltnings- eller tillsynsorgan som helst, utgörs av samma personer eller, när det rör sig om olika personer, är förbundna med varandra genom giftermål, registrerat partnerskap eller släktskap i rakt upp- eller nedstigande led,

e) enheter som är förbundna med varandra genom ett avtal om koncernförhållande, där en av enheterna ingår som underordnad eller likvärdig part, eller genom något annat avtal med liknande verkan,

f) enheter mellan vilka det föreligger ett dominansförhållande i den mening som avses i bestämmelser om skyldigheten att upprätta sammanställda bokslut,

g) enheter mellan vilka det, till följd av de handelsförbindelser, finansiella förbindelser, yrkesmässiga förbindelser eller rättsliga förbindelser som föreligger dem emellan, oberoende av om dessa har avtalats eller utövas direkt eller indirekt, de facto föreligger ett beroendeförhållande vid utövandet av den aktuella näringsverksamheten, vilket bland annat ska anses föreligga när

   1) den ena enheten inte kan bedriva sin verksamhet annat än om den andra enheten överlåter sina industriella eller immateriella rättigheter eller *knowhow* på den förra,

   2) den ena enheten i väsentligt avseende är beroende av den andra enheten för att få tillgång till råvaror eller nätverk för försäljning av produkter, varor eller tjänster,

   3) en stor del av den ena enhetens verksamhet inte kan utföras utan den andra eller är avhängig av den andra enhetens beslut,

   4) den ena enheten, enligt vad som har fastställts i en rättshandling, äger rätten att fastställa priser eller villkor med liknande ekonomisk verkan med avseende på de salufördа varor eller tjänster som den andra enheten levererar eller förvärvar,

5) den ena enheten har rätt att, med stöd av de regler och villkor som reglerar enheternas handelsförbindelser eller rättsliga förbindelser, låta den andra enhetens driftsbeslut bli avhängiga omständigheter som ligger utanför den rent affärs- eller yrkesmässiga relationen dem emellan, eller

h) en enhet med eller utan hemvist i landet som har ett fast driftställe i Portugal och en enhet med hemvist i ett land, område eller region vars skattesystem är betydligt gynnsammare enligt den förteckning som stats- och finansministern godkänt i förordning.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

5 Itelcar är ett portugisiskt bolag vars näringsverksamhet bland annat består i uthyrning av lätta motorfordon. Fram till år 2005 ägdes hela aktiekapitalet av General Electric International (Benelux) BV, ett belgiskt bolag som till mer än 10 procent ägs av GE Capital. Från och med år 2006 innehade nämnda belgiska bolag 99,98 procent av kapitalet i Itelcar medan 0,02 procent innehades av GE Capital.

6 Den 23 juli 2001 trädde ett låneavtal i kraft mellan Itelcar och GE Capital med en löptid på tio år. Avtalet möjliggjorde för Itelcar att utnyttja en rad krediter mot betalning av en ränta motsvarande Euribor, jämte en *spread* på 0,5 procent.

7 Den kredit som Itelcar faktiskt utnyttjande enligt detta avtal uppgick till 122 072 179,97 euro år 2004, till 131 772 249,75 euro år 2005, till 212 113 789,46 euro år 2006 och till 272 113 789,46 euro år 2007.

8 Itelcar vände sig till skatteverkets generaldirektör i syfte att visa att den skuldsättning som Itelcar hade ådragit sig i förhållande till GE Capital under åren 2004–2007, hade kunnat uppnås på motsvarande villkor gentemot en oberoende enhet och att den räntespread som överenskommits med GE Capital var marknadsmässig.

9 Den 5 december 2008 respektive den 8 januari 2009 delgavs Itelcar skatteverkets beslut om eftertaxering för åren 2004–2007 enligt vilka bolagets beskattningsunderlag hade justerats med stöd av artikel 61 CIRC. I dessa beslut konstaterades att det förelåg en överskuldsättning i den mening som avses i artikel 61.3 och att Itelcar inte hade ingett tillräcklig bevisning för att artikel 61.6 skulle bli tillämplig.

10 Vid två tillfällen år 2009 begärde Itelcar omprövning av nämnda beslut om eftertaxering. Sedan skattemyndigheten vid omprövning beslutat att inte ändra åsatt taxering överklagade Itelcar omprövningsbesluten hos Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (förvaltnings- och skattedomstol i Sintra). Överklagandet ogillades delvis med motiveringen att de nationella bestämmelser som tillämpats i förevarande fall inte innebar en restriktion för den i artikel 56 EG föreskrivna fria rörligheten för kapital.

11 Itelcar överklagade avgörandet från Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra till den hänskjutande domstolen, vilken bedömde att lösningen på tvisten i det nationella målet är avhängig av huruvida tillämpliga bestämmelser i CIRC är förenliga med unionsrätten.

12 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Central Administrativo Sul att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF (tidigare artiklarna 56 [EG] och 58 [EG]) hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i artikel 61 CIRC enligt vilken skattemässigt avdrag – i en situation där en skattskyldig person som har hemvist i Portugal har en skuld till en enhet med hemvist i tredjeland med vilken den skattskyldiga personen har särskilda förbindelser i den mening som avses i artikel 58.4

CIRC – inte medges för ränta på den del av skulden som anses utgöra överskuldsättning i den mening som avses i artikel 61.3 CIRC, och som har erlagts av den skattskyldiga personen med hemvist i landet, på samma villkor som gäller för ränta som en överskuldsatt skattskyldig person med hemvist i Portugal erlägger till en enhet som också den har hemvist i Portugal och med vilken den skattskyldiga personen har särskilda förbindelser?”

Prövning av tolkningsfrågan

13 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan i syfte att få klarhet i huruvida artikel 56 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet att vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten göra kostnadsavdrag för ränta hänförlig till den delen av en skuld som anses utgöra överskuldsättning, när räntan betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett långivande bolag med hemvist i tredjeland, med vilket förstnämnda bolag har särskilda förbindelser, medan det enligt samma lagstiftning är tillåtet att göra avdrag för sådana räntor som betalas till ett långivande bolag med hemvist i landet och med vilket det låntagande bolaget har sådana förbindelser.

Frågan om vilken frihet som är tillämplig

14 Beträffande frågan huruvida artikel 56 EG är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet kan det inledningsvis konstateras att finansiella lån och krediter som bolag utan hemvist i landet beviljar bolag med hemvist i landet utgör kapitalrörelser i den mening som avses i denna bestämmelse, såsom för övrigt anges under rubrik VIII i nomenklaturen i bilaga I till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförande av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), och i de förklarande anmärkningarna däri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz, REG 2006, s. I-9521, punkterna 41 och 42).

15 Den portugisiska regeringen har emellertid gjort gällande att bestämmelserna i den lagstiftning som avses i det nationella målet grundar sig på förekomsten av ”särskilda förbindelser” vilka består i att den långivande enheten kan ha ett, direkt eller indirekt, betydande inflytande över den låntagande enhetens driftsbeslut. Domstolen har endast prövat den typen av bestämmelser mot bakgrund av etableringsfriheten, vilken inte är tillämplig på transaktioner som i likhet med i förevarande fall utförs med en enhet med hemvist i tredjeland.

16 Domstolen har i det avseendet, angående nationella bestämmelser om hur utdelning från tredjeland ska behandlas i skattemässigt hänseende, slagit fast att det räcker att ta ställning till ändamålet med denna lagstiftning för att bedöma huruvida den skattemässiga behandlingen i fråga omfattas av EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Eftersom fördragets kapitel om etableringsfrihet inte innehåller någon bestämmelse som utsträcker tillämpningsområdet för dess bestämmelser till att även omfatta situationer där ett bolag i en medlemsstat etablerar sig i ett tredjeland eller där ett bolag i tredjeland etablerar sig i en medlemsstat, kan en sådan lagstiftning inte omfattas av artikel 43 EG (se dom av den 13 november 2012 i mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, punkterna 96 och 97 och där angiven rättspraxis).

17 Domstolen har även slagit fast att om det framgår av ändamålet med en sådan nationell lagstiftning att den endast är tillämplig på andelsinnehav som gör det möjligt att utöva ett bestämmande inflytande på det berörda bolagets beslut och dess verksamhet kan varken artikel 43 EG eller artikel 56 EG åberopas (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 98).

18 En nationell lagstiftning avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland, som inte är uteslutande tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget, ska däremot bedömas med hänsyn till artikel 56 EG. Ett bolag med hemvist i en medlemsstat kan alltså oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolag som är etablerat i tredjeland åberopa denna bestämmelse för att ifrågasätta lagenligheten av en sådan lagstiftning (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 99, och dom av den 28 februari 2013 i mål C-168/11, Beker, punkt 30).

19 Samma överväganden är tillämpliga på en nationell lagstiftning, liknande den i det nationella målet, vilken rör den skattemässiga behandlingen av ränta som erlagts av ett bolag med hemvist i landet till ett långivande bolag med hemvist i tredjeland med vilket det förra har särskilda förbindelser. En sådan lagstiftning skulle nämligen inte omfattas av vare sig artikel 43 EG eller artikel 56 EG om den enbart avsåg situationer där ett sådant långivande bolag äger en så stor andel i det låntagande bolag som har hemvist i landet att det kan utöva ett bestämmande inflytande över sistnämnda bolag.

20 Såsom Itelcar och Europeiska kommissionen har erinrat om med avseende på den lagstiftning som avses i det nationella målet, omfattar begreppet ”särskilda förbindelser”, såsom det definierats i artikel 58.4 CIRC, inte bara de situationer i vilka ett långivande bolag med hemvist i tredjeland utövar ett bestämmande inflytande, i den mening som avses i ovannämnda praxis från domstolen, på ett låntagande bolag med hemvist i landet på grund av att det äger en andel i det sistnämnda bolagets kapital. I synnerhet de i artikel 58.4 g omnämnda situationerna avseende de handelsförbindelser, finansiella förbindelser, yrkesmässiga förbindelser eller rättsliga förbindelser som kan föreligga mellan de berörda bolagen, innebär inte nödvändigtvis att det långivande bolaget äger andelar i det låntagande bolagets kapital.

21 Under förhandlingen har den portugisiska regeringen, som svar på domstolens fråga, emellertid uppgett att nämnda lagstiftning enbart är tillämplig på situationer i vilka det långivande bolaget direkt eller indirekt äger en andel i det låntagande bolagets kapital.

22 Även om det antas att den lagstiftning som avses i det nationella målet uteslutande är tillämplig på situationer som rör förhållandena mellan ett låntagande bolag och ett långivande bolag som innehar en andel på minst 10 procent antingen av kapitalet eller av rösterna i det förstnämnda bolaget, eller mellan bolag i vilka samma personer innehar motsvarande andel, såsom föreskrivs i artikel 58.4 a och b CIRC, ska det konstateras att ett så stort innehav inte nödvändigtvis innebär att innehavaren i fråga utövar ett bestämmande inflytande på besluten i det bolag i vilket det är aktieägare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 20, och av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 58).

23 Härav följer att ett bolag med hemvist i landet, oberoende av huruvida en viss andel av dess kapital innehas av det långivande bolaget med hemvist i tredjeland, och oberoende av storleken på detta innehav, kan göra gällande fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital i syfte att ifrågasätta lagenligheten av en sådan nationell lagstiftning (se, analogt, domen av den 13 november 2012 i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 104).

24 Inte heller föreligger det i förevarande fall någon risk, vid tolkningen av nämnda bestämmelser med avseende på relationerna med tredjeland, för att långivande bolag med hemvist i sådana länder, vilka inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfriheten, kan dra fördel av denna frihet. I motsats till vad den portugisiska regeringen har uppgett under förhandlingen rör inte en nationell lagstiftning, liknande den i det nationella målet aktuella, villkoren för tillträde till marknaden för sådana bolag i den berörda medlemsstaten, utan rör uteslutande den skattemässiga behandlingen av räntor hänförliga till en överskuldsättning som ett bolag med hemvist i landet har ådragit sig gentemot

ett bolag med hemvist i tredjeland och med vilket det förstnämnda bolaget har särskilda förbindelser i den mening som avses i artikel 58.4 CIRC (se, analogt, domen av den 13 november 2012 i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 100).

25 Härav följer att en lagstiftning liknande den som avses i det nationella målet uteslutande ska prövas mot bakgrund av bestämmelserna om fri rörlighet av kapital i artikel 56 EG.

Huruvida det föreligger restriktioner och huruvida dessa i så fall eventuellt kan motiveras

26 Domstolen erinrar om att det följer av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska de sistnämnda inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (dom av den 10 maj 2012 i de förenade målen C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 14 och där angiven rättspraxis).

27 Det är även fast rättspraxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 56.1 EG omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 15).

28 I förevarande fall framgår det av artikel 61.1 CIRC att när ett bolag med hemvist i landet har en skuld till ett bolag med hemvist i tredjeland och med vilket det har särskilda förbindelser i den mening som avses i artikel 58.4 CIRC, och skulden ska anses utgöra en överskuldsättning i den mening som avses i artikel 61.3 CIRC, saknas rätt till avdrag för ränta hänförlig till den delen av skulden som ska betraktas som överskuldsättning vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten för det bolag som har hemvist i landet.

29 Däremot får enligt artikel 61.1 CIRC avdrag för sådana räntor göras när det långivande bolaget har hemvist i Portugal eller i en annan medlemsstat.

30 Den portugisiska regeringen har medgett att situationen i det nationella målet, för det fall domstolen skulle finna att den omfattas av den fria rörligheten för kapital, innebär en skattemässig behandling som är mindre förmånlig för ett bolag med hemvist i landet som ådrar sig skulder över en viss nivå till ett bolag med hemvist i tredjeland jämfört med ett bolag med hemvist i landet som ådrar sig motsvarande skulder gentemot ett bolag med hemvist i landet eller i en annan medlemsstat.

31 En sådan oförmånlig behandling kan avhålla ett bolag med hemvist i landet från att skuldsätta sig på ett sätt som innebär en överskuldsättning gentemot ett bolag med hemvist i tredjeland med vilket det har särskilda förbindelser i den mening som avses i den i det nationella målet aktuella lagstiftningen. Lagstiftningen utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel 56 EG.

32 Enligt fast rättspraxis är en sådan restriktion tillåten endast om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Om så är fallet krävs dessutom att restriktionen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se domen av den 13 november 2012 i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

33 Den portugisiska regeringen har gjort gällande att ändamålet med den i det nationella målet aktuella lagstiftningen är att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt genom att förhindra en ”överskuldsättning” som innebär att skattebasen avseende inkomstskatt för juridiska personer (bolag) i Portugal eroderas i och med att avdragsgilla räntor betalas i stället för icke avdragsgilla

vinstutdelningar. Metoden avser godtyckliga överföringar av skattepliktiga inkomster i denna medlemsstat till ett tredjeland som leder till att ett bolags vinst inte beskattas i det land där den har genererats.

34 Det ska i det avseendet erinras om att det framgår av fast rättspraxis att en nationell bestämmelse som innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital kan vara motiverad när den specifikt avser rent fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och med vilka målet uteslutande är att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkterna 72 och 74, och av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, REG 2009, s. I-8591, punkt 89).

35 Genom att föreskriva att vissa räntor som betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag med hemvist i tredjeland och med vilket det förstnämnda bolaget har särskilda förbindelser inte är avdragsgilla vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten för detta bolag med hemvist i landet, är den lagstiftning som avses i det nationella målet ägnad att bekämpa handlanden som inte har något annat syfte än att undvika skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet. En sådan lagstiftning är således ägnad att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 77).

36 Det ska emellertid prövas huruvida nämnda lagstiftning inte går utöver vad som krävs för att uppnå detta ändamål.

37 Det framgår i detta hänseende av domstolens praxis att en lagstiftning som, för bestämningen av om en transaktion utgör ett rent fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål, grundas på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter anses hålla sig inom gränserna för vad som krävs för att förhindra missbruk och att den skattskyldige i alla de fall där ett sådant fiktivt upplägg inte kan uteslutas bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82, och av den 5 juli 2012 i mål C-318/10, SIAT, punkt 50).

38 Domstolen har även slagit fast att när den ifrågavarande transaktionen inte överensstämmer med vad de berörda bolagen skulle ha avtalat under marknadsmässiga förhållanden får den skattemässiga korrigeringen för att inte betraktas som oproportionerlig endast avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats under sådana omständigheter (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 83, och domen i det ovannämnda målet SIAT, punkt 52).

39 I förevarande fall föreskrivs visserligen i artikel 61.6 CIRC att, med undantag för skulder till en enhet med hemvist i ett land, område eller region vars skattesystem är betydligt gynnsammare, har det bolag med hemvist i landet som ådragit sig skulder som ska anses utgöra överskuldsättning gentemot ett bolag i tredjeland med vilket det har särskilda förbindelser, möjlighet att styrka att en lika stor skuld hade kunnat uppnås på motsvarande villkor gentemot en oberoende enhet. Vidare framgår det av artikel 61.1 CIRC att endast ränta hänförlig till den delen av nämnda skulder som anses utgöra överskuldsättning omfattas av avdragsförbudet.

40 Trots det går en sådan lagstiftning som den i det nationella målet utöver vad som krävs för att uppnå det ändamål för vilket den har införts.

41 Såsom har angetts ovan i punkt 20 omfattar begreppet ”särskilda förbindelser”, såsom det definieras i artikel 58.4 CIRC situationer som inte nödvändigtvis innebär att det långivande bolaget med hemvist i tredjeland innehar en andel i kapitalet i det låntagande bolaget med hemvist i landet. I avsaknad av ett sådant innehav leder beräkningsmetoden för att fastställa en eventuell överskuldsättning enligt artikel 61.3 CIRC till att alla skulder mellan dessa två bolag ska anses utgöra en överskuldsättning.

42 Domstolen konstaterar att i en situation liknande den i föregående punkt påverkar den i det nationella målet aktuella lagstiftningen även beteenden vars ekonomiska förankring inte kan ifrågasättas. Genom att presumera att sådana situationer leder till en eroderad skattebas avseende den inkomstskatt för juridiska personer som bolaget med hemvist i landet har att erlägga, går nämnda lagstiftning utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med densamma.

43 Vidare och i den mån lagstiftningen i det nationella målet, enligt den portugisiska regeringens uppgifter, såsom de har sammanfattats ovan i punkt 21, uteslutande tillämpas på situationer i vilka det långivande bolaget direkt eller indirekt innehar andelar i det låntagande bolagets kapital, på så sätt att den situation som avses ovan i punkt 41 inte kan uppstå, är det trots allt så att en sådan begränsning av lagstiftningens tillämpningsområde inte följer av dess lydelse, av vilken det tvärtom framgår att den även avser särskilda förbindelser utan ett sådant innehav.

44 Under dessa förhållanden går det inte att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa lagstiftningens tillämpningsområde. Lagstiftningen i fråga uppfyller följaktligen inte kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och bolag. En regel som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet anses emellertid inte vara proportionerlig i förhållande till dess syften (se domen i det ovannämnda målet SIAT, punkterna 58 och 59).

45 Av det anförda följer att frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 56 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet att, vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten, göra kostnadsavdrag för ränta hänförlig till den delen av en skuld som ska anses utgöra en överskuldsättning och som ett bolag med hemvist i landet har betalat till ett långivande bolag med hemvist i tredjeland med vilket det förstnämnda bolaget har särskilda förbindelser, men enligt vilken det är tillåtet att göra avdrag för sådan ränta som har betalats till ett långivande bolag med hemvist i landet med vilket det låntagande bolaget har motsvarande förbindelser, när lagstiftningen, i det fallet att det långivande bolaget med hemvist i tredjeland inte innehar en andel i kapitalet i det låntagande bolaget med hemvist i landet, likväl presumerar att samtliga skulder i sistnämnda bolag ingår i ett upplägg som syftar till att undgå den skatt som normalt ska betalas eller när lagstiftningen inte gör det möjligt att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa dess tillämpningsområde.

Rättegångskostnader

46 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:

Artikel 56 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det inte är tillåtet att, vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten, göra kostnadsavdrag för ränta hänförlig till den delen av en skuld som ska anses utgöra en överskuldsättning och som ett bolag med hemvist i landet har betalat till ett långivande bolag med hemvist i tredjeland

med vilket det förstnämnda bolaget har särskilda förbindelser, men enligt vilken det är tillåtet att göra avdrag för sådan ränta som har betalats till ett långivande bolag med hemvist i landet med vilket det låntagande bolaget har motsvarande förbindelser, när lagstiftningen, i det fallet att det långivande bolaget med hemvist i tredjeland inte innehar en andel i kapitalet i det låntagande bolaget med hemvist i landet, likväl presumerar att samtliga skulder i sistnämnda bolag ingår i ett upplägg som syftar till att undgå den skatt som normalt ska betalas eller när lagstiftningen inte gör det möjligt att på förhand och med tillräcklig säkerhet fastställa dess tillämpningsområde.

Underskrifter