Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

25. oktober 2012*

»Traktatbrud — artikel 49 TEUF og 63 TEUF — artikel 31 og 40 i EØS-aftalen — beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver — hjemmehørende og ikke-hjemmehørende investeringsselskaber — forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver — modregning af forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver — fritagelse for beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver — forskelsbehandling — begrundelser«

I sag C-387/11,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 19. juli 2011,

Europa-Kommissionen ved W. Mölls og C. Soulay, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Belgien ved J.-C. Halleux og M. Jacobs, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af:

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved S. Behzadi-Spencer, som befuldmægtiget,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af dommerne A. Tizzano, som fungerende formand for Første Afdeling, A. Borg Barthet, E. Levits (refererende dommer), J.-J. Kasel og M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: fransk.

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

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF og 63 TEUF samt artikel 31 og 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet det har opretholdt regler om beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, der er forskellige, alt efter om indkomsten er oppebåret af belgiske investeringsselskaber eller af udenlandske investeringsselskaber.

Belgiske retsforskrifter

2 Artikel 1 i code des impôts sur les revenus 1992 (lov om indkomstskat af 1992, herefter »CIR 1992«) bestemmer:

»§ 1. Som indkomstskat opkræves:

1 skat af kongerigets indbyggeres samlede indkomst, benævnt personbeskatning

2 skat af hjemmehørende selskabers samlede indkomst, benævnt selskabsbeskatning

3 skat af andre belgiske juridiske personers end selskabers indkomst, benævnt beskatning af juridiske personer

4 skat af ikke-hjemmehørendes indkomst, benævnt beskatning af ikke-hjemmehørende.

§ 2. Skatten opkræves i form af forskudsskat i det omfang og på de betingelser, der er fastsat i afsnit VI, første kapitel.«

Skatteordning for investeringsselskaber hjemmehørende i Belgien

3 Det følger af artikel 179 i CIR 1992, at hjemmehørende selskaber, dvs. selskaber, hvis hjemsted, hovedforretningssted, direktions eller ledelses sæde er beliggende i Belgien, er underlagt selskabsbeskatning.

4 Således præciseres det i artikel 185, stk. 1, i CIR 1992, at sidstnævnte beskattes af deres samlede overskud, herunder af udloddede udbytter.

5 Dog fremgår det af artikel 185a, stk. 1, i CIR 1992, at investeringsselskaber »kun beskattes af summen af deres oppebårne ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele og andre udgifter eller omkostninger, der ikke er fradragsberettigede som erhvervsmæssige omkostninger, end værdiforringelser og værditab på aktier eller andele, dog med forbehold af opkrævningen af den særlige afgift, der er fastsat i artikel 219.«

6 Artikel 219 i CIR 1992 fastsætter en særlig afgift, der bl.a. er indført i forhold til et selskabs udgifter, dvs. kommissioner, kurtager, handelsmæssige eller andre former for ristornoer, der ikke er dokumenteret ved fremlæggelse af individuelle opgørelser og sammenfattende opgørelser, samt for de skjulte overskud, dvs. overskud, som ledelsen har konstateret, men som ikke indgår i selskabets regnskabsresultat.

7 I henhold til artikel 249 og 261 i CIR 1992 opkræves selskabsskatten i form af forskudsskat af indkomst fra kapital og rørlige aktiver oppebåret af indbyggere i Kongeriget Belgien, hjemmehørende selskaber og skatteydere, som er underlagt beskatning af ikke-hjemmehørende, og som har et forretningssted i Belgien.

8 Artikel 269 i CIR 1992 fastsætter forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver til 15% for indkomst fra kapital og rørlige aktiver og til 25% for udbytte.

9 Artikel 276 i CIR 1992 har følgende ordlyd:

»Den i artikel 1 omhandlede skat svares i nedenfor anførte omfang ved modregning af forskudsskat af indkomst fra fast ejendom, forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver, kildeskat, den faste procentdel af udenlandsk skat og skattekreditter.«

10 Artikel 279 i CIR 1992 præciserer:

»Som forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver modregnes det beløb, der er fastsat som forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver i henhold til artikel 269.«

11 Artikel 304, stk. 2, andet afsnit, i CIR 1992 fastsætter:

»For hjemmehørende selskaber modregnes en eventuelt overskydende forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver som omhandlet i artikel 279 […] i givet fald i den særlige afgift, der er fastsat som udmøntning af artikel 219 og 219a, og resten tilbagebetales, for så vidt som beløbet overstiger 2,50 EUR.«

Skatteordning for investeringsselskaber, der ikke er hjemmehørende i Belgien

12 I henhold til artikel 227 og 228 i CIR 1992 er udenlandske selskaber og en hvilken som helst forening, institution eller organisation, som uden at have status af en juridisk person er stiftet med en juridisk status, der er analog med den, der tilkommer et selskab efter belgisk ret, og som ikke har sit hjemsted, hovedforretningssted, direktions eller ledelses sæde i Belgien, underlagt beskatningen af ikke-hjemmehørende, som udelukkende opkræves af skattepligtig indkomst indtjent eller oppebåret i Belgien.

13 Disse bestemmelser finder anvendelse på ikke-hjemmehørende selskaber, der har et forretningssted i Belgien.

14 Ifølge artikel 294 i CIR 1992 modregnes forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver i beskatningen af ikke-hjemmehørende.

15 For så vidt angår ikke-hjemmehørende selskaber, der ikke har et forretningssted i Belgien, fastsætter artikel 248 i CIR 1992, at beskatningen af indkomst, som ikke er omhandlet af artikel 232-234 i CIR 1992, er lig med forskellige forskudsskatter og den særlige afgift omhandlet i artikel 301 i CIR 1992.

Den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen

16 Ud fra den betragtning, at reglerne om beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, der oppebæres af ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, som ikke har et fast forretningssted i Belgien, er mindre gunstige end reglerne om indkomstbeskatning af investeringsselskaber, der er hjemmehørende i Belgien, tilsendte Kommissionen den 17. oktober 2008 de belgiske myndigheder en åbningsskrivelse, hvori den fremhævede, at denne lovgivning ikke var forenelig med artikel 49 TEUF, 54 TEUF og 63 TEUF.

17 Da de belgiske myndigheder ikke havde svaret på denne skrivelse, tilsendte Kommissionen den 4. juni 2010 Kongeriget Belgien en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at overholde disse artikler inden for en frist på to måneder regnet fra modtagelsen af denne begrundede udtalelse.

18 Kommissionen fandt ikke det svar, som de belgiske myndigheder afgav i skrivelse af 17. september 2010, tilfredsstillende og besluttede derfor at anlægge denne sag.

19 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 9. januar 2010 er der givet Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland tilladelse til at indtræde i sagen til støtte for Kongeriget Belgiens påstande.

Om søgsmålet

Spørgsmålet, om der foreligger restriktioner for bestemmelserne i EUF-traktaten

Parternes argumenter

20 Kommissionen har gjort gældende, at forskellen mellem beskatningen af hjemmehørende investeringsselskaber og af ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, som ikke har et fast forretningssted i Belgien, indebærer en forskellig behandling af disse to typer selskaber, der udgør en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

21 Selv om disse to grupper af skattepligtige er underlagt samme form for forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver, er de hjemmehørende selskaber nemlig omfattet af en mere fordelagtig ordning.

22 For det første fastsætter artikel 185a i CIR 1992 en skattefritagelse for denne indkomsttype og begrænser beskatningen af hjemmehørende selskaber til visse undtagelsestilfælde samt til den særlige afgift, der er fastsat i artikel 219 i CIR 1992.

23 For det andet indfører artikel 304 i CIR 1992 en ordning, der udligner virkningen af den forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver, der betales som kildeskat. Stk. 2, andet afsnit, i denne artikel giver nemlig mulighed for at modregne eventuelt overskydende forskudsskat af denne art i den særlige afgift, der skal betales i henhold til artikel 219 i CIR, og til og med for at få resten tilbagebetalt, for så vidt som beløbet overstiger 2,50 EUR.

24 Denne forskellige behandling udgør ifølge Kommissionen en hindring for kapitalens frie bevægelighed og en restriktion for etableringsfriheden. Ved at forbeholde de hjemmehørende selskaber muligheden for at modregne forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver i den skat, som de skal svare, og ved at fritage deres indkomst fra kapital og rørlige aktiver for beskatning, gør den nationale lovgivning det mindre attraktivt for ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden fast forretningssted i Belgien at investere i belgiske selskaber.

25 Kongeriget Belgien har erkendt, at der er forskel på beskatningsordningen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber uden fast forretningssted i Belgien, men har fremhævet, at disse to typer selskaber befinder sig i situationer, der objektivt set er forskellige i både retlig og faktisk henseende, hvilket begrunder en sådan forskellig behandling.

26 For det første skal de hjemmehørende selskaber svare selskabsskat i henhold til artikel 185, 185a og 219 i CIR 1992. Med hensyn til de ikke-hjemmehørende selskaber uden fast forretningssted i Belgien har Kommissionen ikke i stævningen ved vurderingen af beskatningsordningen taget hensyn til den forskellighed, der beror på, hvilken beskatningsordning selskaberne er underlagt i den stat, hvor de har hjemsted. Ikke-hjemmehørende selskaber, der ikke beskattes i disse stater af deres indkomst eller er fritaget for beskatning af deres overskud, befinder sig nemlig ikke i en situation, der kan sammenlignes med de hjemmehørende selskabers situation.

27 For det andet har Kommissionen undladt at nævne, at det kun er på visse betingelser og inden for visse grænser, som bl.a. er fastsat i artikel 281 og 282 i CIR 1992, at henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber med fast forretningssted i Belgien kan modregne beløb, der betales i forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver, i skyldig selskabsskat eller skat påhvilende de ikke-hjemmehørende eller endog få det tilbagebetalt.

28 For det tredje har Kongeriget Belgien fremhævet, at investeringsfonde efter belgisk ret ikke udgør selvstændige juridiske enheder og ikke som sådan er underlagt selskabsskat. Følgelig opkræves forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver af disse fondes indkomst fra kapital og rørlige aktiver endeligt på samme måde som af ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden fast forretningssted i Belgien.

29 For det fjerde er det anført, at hvis der skulle forekomme dobbeltbeskatning af sådanne ikke-hjemmehørende selskabers indkomst, skyldes det manglende harmonisering af medlemsstaternes skattelovgivning, for så vidt som det er almindeligt anerkendt, at det er bopælslandet, der i princippet har pligt til at udligne virkningen af en sådan dobbeltbeskatning.

30 For det femte skal der tages hensyn til den omstændighed, at investeringsselskaberne handler som finansielle formidlere for investorernes regning. Hvis man sammenlignede andelshavernes situationer, ville man imidlertid nødvendigvis konstatere komplekse forskelle.

31 For det sjette opkræves skatten på forskellig måde af hjemmehørende selskaber og af ikke-hjemmehørende selskaber. I forhold til førstnævnte foretages der en skatteansættelse, mens skatten i forhold til sidstnævnte opkræves som forskudsskat.

32 For det syvende foretager de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, for så vidt som de forvalter aktiver i udlandet, ikke nødvendigvis de samme transaktioner som de hjemmehørende investeringsselskaber, der f.eks. udlodder andele i Belgien uden offentligt udbudt finansiering.

Domstolens bemærkninger

– Om anvendeligheden af artikel 49 TEUF og 63 TEUF

33 Da Kommissionen har påstået, at Kongeriget Belgien har tilsidesat både artikel 49 TEUF og 63 TEUF, bemærkes indledningsvis, at det for at kunne besvare spørgsmålet om, hvorvidt en national lovgivning henhører under den ene eller den anden af disse grundlæggende friheder, er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. bl.a. dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 22, af 26.3.2009, sag C-326/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 2291, præmis 33, af 11.11.2010, sag C-543/08, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 11241, præmis 40, og af 10.11.2011, sag C-212/09, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10889, præmis 41).

34 I denne henseende er det allerede blevet fastslået, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (jf. dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 37, og af 21.10.2010, sag C-81/09, Idryma Typou, Sml. I, s. 10161, præmis 47). Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på andele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dom af 15.9.2011, sag C-310/09, Accor, Sml. I, s. 8115, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

35 Det bemærkes, at det i det foreliggende traktatbrudssøgsmål ikke kan udelukkes, at de omhandlede nationale bestemmelser kan indvirke på såvel etableringsfriheden som de frie kapitalbevægelser. Som følge heraf skal disse bestemmelser undersøges i lyset af artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

– Om tilsidesættelse af forpligtelserne i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF

36 Det bemærkes, at det følger af Domstolens faste retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 36, af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 16, af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 28, af 3.6.2010, sag C-487/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4843, præmis 37, og af 20.10.2011, sag C-284/09, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 9879, præmis 44).

37 Det tilkommer navnlig hver enkelt medlemsstat under overholdelse af EU-retten at indrette sin ordning for beskatning af udloddet udbytte og i den forbindelse at fastsætte beskatningsgrundlaget og den skattesats, der skal finde anvendelse med hensyn til den aktionær, der modtager udbyttet (jf. bl.a. dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 50, og i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 47, dom af 20.5.2008, sag C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Sml. I, s. 3747, præmis 30, og af 16.7.2009, sag C-128/08, Damseaux, Sml. I, s. 6823, præmis 25, samt dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 45).

38 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at den belgiske lovgivning gør udloddede udbytter og renter fra selskaber etableret i Belgien til såvel investeringsselskaber, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, som til investeringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, til genstand for forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver. Dog er udbytter og renter udloddet til investeringsselskaber etableret i Belgien fritaget fra selskabsskat som indkomst fra kapital og rørlige aktiver i henhold til artikel 185a i CIR 1992. Desuden gør artikel 304, stk. 2, andet afsnit, i CIR 1992 det muligt for disse investeringsselskaber at modregne forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver i deres skyldige selskabsskat og endog at få forskellen mellem den forskudsskat, der er indeholdt som kildeskat, og den skat, der faktisk skal betales, tilbagebetalt, for så vidt som denne forskel overstiger 2,50 EUR. Det samme gælder i henhold til artikel 304, stk. 2, femte afsnit, i CIR 1992 for de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, som er underlagt beskatning af ikke-hjemmehørende i overensstemmelse med artikel 233 i CIR 1992, dvs. dem, der har et fast forretningssted i Belgien. Heraf følger, at de hjemmehørende investeringsselskaber kan undgå den skattebyrde, der følger af forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver af den indkomst fra kapital og rørlige aktiver, som de oppebærer fra belgiske selskaber.

39 Selv om de hjemmehørende investeringsselskabers ret til skattefritagelse og til modregning ganske rigtigt er underlagt visse betingelser og grænser, navnlig i henhold til artikel 281 og 282 i CIR 1992, forholder det sig ikke desto mindre således, at de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, der ikke har et fast forretningssted i Belgien, ikke er indrømmet den samme ret, og at den forskudsskat af

indkomst fra rørlige aktiver, der indeholdes i deres indkomst fra kapital og rørlige aktiver fra belgiske selskaber, som de har investeret i, følgelig udgør en endelig beskatning i medfør af artikel 248 i CIR 1992.

40 Det må som følge heraf fastslås, at den belgiske skattelovgivning indfører en beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, der er mindre gunstig for de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden et fast forretningssted i Belgien end for de hjemmehørende investeringsselskaber og de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, der har et fast forretningssted i Belgien.

41 Kongeriget Belgien har imidlertid til støtte for den omhandlede skattelovgivning gjort gældende, at hjemmehørende investeringsselskaber befinder sig i en anden situation end ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden et fast forretningssted i Belgien.

42 I denne henseende bemærkes, at ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber »artikel 63 [TEUF] ikke ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

43 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de afgiftspligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. dom af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 57, af 22.4.2010, sag C-510/08, Mattner, Sml. I, s. 3553, præmis 32, af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 56, og af 10.5.2012, forenede sager C-338/11 – C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 21).

44 Undtagelsen i den nævnte bestemmelse er nemlig selv begrænset ved artikel 65, stk. 3, TEUF, der bestemmer, at de nationale bestemmelser, der er nævnt i artiklens stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63«.

45 Der skal derfor sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt ifølge artiklens stk. 3. Det fremgår således af retspraksis, at en national skattelovgivning kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller som er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 29, og af 1.12.2011, sag C-250/08, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 12341, præmis 51, samt dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 23).

46 I denne forbindelse har Kongeriget Belgien anført flere omstændigheder til godtgørelser af, at hjemmehørende investeringsselskaber befinder sig i en anden situation end ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden et fast forretningssted i Belgien.

47 Hertil bemærkes først, at det er ubestridt, at den omhandlede skattelovgivning har til formål at undgå overbeskatning af investeringsselskabers indkomst, henset til deres karakter af formidlere mellem de selskaber, som de investerer i, og investeringsselskabernes andelshavere.

48 Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at med hensyn til foranstaltninger, som er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning af indkomst udloddet af et hjemmehørende selskab, befinder de modtagende

hjemmehørende selskaber sig ikke nødvendigvis i en situation, som er sammenlignelig med situationen for de modtagende selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

49 Fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende selskaber, men også de ikke-hjemmehørende selskaber indkomstskattepligtige af den indkomst, de oppebærer fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende selskabers situation sig imidlertid de hjemmehørende selskabers situation (dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

50 Det er denne stats udøvelse af sin beskatningskompetence, der uafhængigt af enhver beskatning i en anden medlemsstat i sig selv skaber risiko for kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning. I sådanne tilfælde skal den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, i medfør af de mekanismer, der er fastsat i national ret for at forhindre eller mindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, sikre, at de ikke-hjemmehørende selskaber får en behandling, der svarer til de hjemmehørende selskabers, således at de ikke-hjemmehørende selskaber, der oppebærer indkomst, ikke står over for en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 63 TEUF (jf. dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 70, Amurta-dommen, præmis 39, dommen af 19.11.2009 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 53, dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 52, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 57).

51 I den foreliggende sag konstateres således, at Kongeriget Belgien har valgt at udøve sin beskatningskompetence på indkomst, der oppebæres af investeringsselskaber, som er hjemmehørende i andre medlemsstater. Ikke-hjemmehørende selskaber, der oppebærer denne indkomst, befinder sig derfor i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende selskaber for så vidt angår risikoen for kædebeskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, således at ikke-hjemmehørende modtagende selskaber ikke kan behandles anderledes end hjemmehørende modtagende selskaber (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 53, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 58).

52 Denne konstatering afkræftes ikke af det af Kongeriget Belgien anførte, hvorefter de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, der oppebærer indkomst fra kapital og rørlige aktiver fra belgiske selskaber, ikke beskattes hårdere end de hjemmehørende investeringsselskaber i medfør af artikel 219 i CIR 1992.

53 For det første bemærkes med hensyn til den beskatning, der er indført i form af betaling at den særlige afgift, der er fastsat i nævnte artikel 219 i CIR 1992, som alene de hjemmehørende investeringsselskaber skal betale, at en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ifølge Domstolens faste praksis ikke kan anses for at være forenelig med EU-retten på grund af, at der findes andre fordele, hvis det må antages, at der findes sådanne fordele (dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 71 og den deri nævnte praksis).

54 Følgelig kan Kongeriget Belgien ikke anføre denne omstændighed som sondringskriterium med henblik på at begrunde en forskellig behandling af de hjemmehørende investeringsselskaber og de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber.

55 For det andet bemærkes først og fremmest vedrørende aftalemetoden til forebyggelse af dobbeltbeskatning, at anvendelsen af creditmetoden skal gøre det muligt at modregne den indkomstskat, som Belgien opkræver, fuldt ud i den skat, der skal svares i den stat, hvor det modtagende investeringsselskab er hjemmehørende, således at hvis den endelige beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver oppebåret af dette selskab er mere byrdefuld end af indkomst, der betales til selskaber, der er etableret i Belgien, kan denne større skattebyrde ikke længere tilskrives

Kongeriget Belgien, men det modtagende selskabs etableringsstat, der har udøvet sin beskatningskompetence (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 60, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 67).

56 Dernæst skal det præciseres, at spørgsmålet om, hvorvidt og på hvilket niveau indkomst fra Belgien skal beskattes i en anden medlemsstat, ikke afgøres af Kongeriget Belgien, men afhænger af de nærmere beskatningsregler, der er fastsat af den anden medlemsstat (dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 64, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 69).

57 Kongeriget Belgien kan følgelig ikke med rette gøre gældende, at modregning af den skat, der betales i Belgien, i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat, i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i alle tilfælde gør det muligt at udligne den forskelsbehandling, som følger af bestemmelserne i den nationale skattelovgivning eller af bestemmelserne i de overenskomster, som medfører en nedsættelse af indeholdelsessatsen for forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver (jf. dommen af 19.11.2009 i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 39, dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 64, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 70).

58 Herudover har Kongeriget Belgien for så vidt angår den omhandlede skattelovgivning fremhævet, at Kommissionens sammenligning er foretaget på et urigtigt grundlag. Således befinder de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber sig på grund af deres særlige karakter i en situation, der er sammenlignelig med den situation, som de belgiske investeringsfonde befinder sig i, og ikke med de hjemmehørende investeringsselskabers situation. Desuden udøver de hjemmehørende investeringsselskaber en anden aktivitet end de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber. Endelig skal der tages hensyn til den skatteordning, der finder anvendelse på anpartshaverne i henholdsvis de hjemmehørende investeringsselskaber og de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden fast forretningssted i Belgien.

59 For det første bemærkes med hensyn til sammenligneligheden mellem henholdsvis de ikke-hjemmehørende investeringsselskabers og de belgiske investeringsfondes situation, at mens førstnævnte har status af juridiske personer, er dette ikke tilfældet for sidstnævnte. Heraf følger, at Kongeriget Belgien ikke kan gøre gældende, at de ikke-hjemmehørende investeringsselskabers situation skal sammenlignes med investeringsfondenes situation, med den ene begrundelse, at den belgiske skattelovgivning behandler disse to kategorier af skatteydere, som i øvrigt ikke har samme juridiske status, ens.

60 Desuden skal det fremhæves, at denne medlemsstats argumentation bygger på den forudsætning, at de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber er fritaget for beskatning i deres etableringsstat.

61 Det fremgår imidlertid af den belgiske lovgivning, at opkrævningen af forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver af det modtagende selskabs indkomst ikke afhænger af en eventuel selskabsskattefritagelse, som dette selskab måtte være tillagt. Følgelig kan det ikke på grundlag af den omstændighed, at de belgiske investeringsfonde er skattemæssigt transparente enheder og ikke i sig selv er underlagt selskabsskat, antages, at de ikke-hjemmehørende investeringsselskabers situation ikke er sammenlignelig med de hjemmehørende investeringsselskabers situation.

62 For det andet bemærkes med hensyn til henholdsvis de hjemmehørende investeringsselskabers og de ikke-hjemmehørende investeringsselskabers aktivitet, at Kongeriget Belgiens argumentation i mindre omfang fremhæver den egentlige forskel på disse aktiviteter end den omstændighed, at de udøves i forskellige medlemsstater.

63 I denne forbindelse har nævnte medlemsstat forudsat, at de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber kun henvender sig til andelshavere, som ikke er hjemmehørende i Belgien.

64 Det kan dog ikke udelukkes, at et ikke-hjemmehørende investeringsselskab udbyder sine tjenesteydelser til hjemmehørende investorer, således at selskabet i sidste ende udøver de samme aktiviteter som et hjemmehørende investeringsselskab.

65 For det tredje bemærkes med hensyn til den hævdede nødvendighed af at tage hensyn til den skatteordning, der finder anvendelse på anpartshaverne, at når en national skattelovgivning fastsætter et sondringskriterium med hensyn til beskatning af oppebåret indkomst, skal bedømmelsen af situationers sammenlignelighed foretages under hensyntagen til dette kriterium (jf. i denne retning dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 28).

66 I det foreliggende tilfælde er det imidlertid dels i artikel 185a i CIR 1992 til fordel for de hjemmehørende investeringsselskaber fastsat, at disse kun beskattes af summen af deres oppebårne ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele og andre udgifter eller omkostninger, der ikke er fradragsberettigede som erhvervsmæssige omkostninger. Dels følger det af artikel 248 og artikel 304, stk. 2, andet afsnit, i CIR 1992, at forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver kun er en endelig beskatning for de ikke-hjemmehørende selskaber.

67 Henset til det sondringskriterium, der er fastsat i denne lovgivning, som alene er baseret på investeringsselskabets hjemsted, skal bedømmelsen af situationers sammenlignelighed med henblik på at fastslå, om nævnte lovgivning er diskriminerende eller ej, udelukkende foretages i forhold til investeringsselskabet (jf. i denne retning dommen i sagen Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 39).

68 Henset til de ovenstående betragtninger skal det derfor fastslås, at den forskellige behandling af indkomst, alt efter om den betales til hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende investeringsselskaber, som er indført ved den belgiske skattelovgivning, kan afholde selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, fra at foretage investeringer i Belgien og ligeledes kan udgøre en hindring for, at hjemmehørende selskaber kan rejse kapital hos selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat.

69 Nævnte lovgivning udgør følgelig en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 63, stk. 1, TEUF.

Om begrundelserne for restriktionen

– Parternes argumenter

70 Kongeriget Belgien har fremført to årsager, der kan begrunde den restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er indført ved den omtvistede nationale lovgivning.

71 For det første har det anført, at det af hensyn til sikring af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ikke kan kræves, at Kongeriget Belgien indrømmer ikke-hjemmehørende selskaber uden fast forretningssted på dets område ret til modregne den forskudsskat, der er opkrævet af deres indkomst. Et sådant krav ville svare til at pålægge denne medlemsstat ikke at beskatte indkomst indtjent på dens område.

72 For det andet er den begrænsede hensyntagen til den opkrævede forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver med hensyn til ikke-hjemmehørende selskaber begrundet i hensynet til en effektiv skattekontrol. I det omfang det i henhold til loven er investeringsselskaberne, der skal svare forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver af de udbytter, som de udbetaler til andelshaverne, kan de belgiske myndigheder ikke udøve nogen kontrol i forhold til disse andelshavere, hvis de ikke er hjemmehørende i Belgien.

73 Kommissionen har anført, at ingen af de to årsager, som Kongeriget Belgien har fremført, kan begrunde den forskellige behandling af hjemmehørende investeringsselskaber og ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden fast forretningssted i Belgien.

– Domstolens bemærkninger

74 Som det fremgår af fast retspraksis, kan nationale foranstaltninger, der begrænser de frie kapitalbevægelser, bl.a. begrundes i tvingende almene hensyn under forudsætning af dels, at der ikke findes nogen EU-harmoniseringsretsakter, der fastsætter de nødvendige foranstaltninger til varetagelse af disse hensyn, dels at de er egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for, at formålet opfyldes (jf. bl.a. dom af 23.10.2007, sag C-112/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8995, præmis 72 og 73, og af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6649, præmis 49, samt dommen af 20.10.2011 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 74).

75 For det første bemærkes med hensyn til den hævdede nødvendighed af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, at en sådan begrundelse bl.a. kan anerkendes, når den nationale skatteordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 42, og af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 54, Amurta-dommen, præmis 58, dom af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 66, og dommen af 20.10.2011 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 77).

76 Det fremgår imidlertid ligeledes af Domstolens praksis, at når en medlemsstat har valgt ikke at beskatte modtagende selskaber, som er etableret på medlemsstatens område, af denne type indkomst, kan den ikke påberåbe sig nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne med henblik på at begrunde en beskatning af modtagende selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat (Amurta-dommen, præmis 59, dommen i sagen Aberdeen Property Fininvest Alpha, præmis 67, og dommen af 20.10.2011 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 78).

77 Det er imidlertid ubestridt, at de hjemmehørende investeringsselskaber nyder fordel af, at virkningen af den indførte skattebyrde i form af opkrævning af forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver udlignes for så vidt angår deres indkomst fra kapital og rørlige aktiver.

78 Domstolen har ganske vist ligeledes fastslået, at såfremt det forlanges af den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, at den sikrer, at fortjeneste, der udloddes til en ikke-hjemmehørende aktionær, ikke rammes af kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, hvad enten dette sker ved at fritage fortjenesten for beskatning hos det udloddende selskab eller ved at indrømme aktionæren en skattemæssig fordel svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt af fortjenesten, vil dette reelt indebære, at denne stat skal give afkald på sin ret til at beskatte en indtægt, der er skabt ved økonomisk virksomhed på dens område (jf. dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 59, dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 83, og dommen af 20.10.2011 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 80).

79 I den foreliggende sag ville en fritagelse for beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver og modregning af den forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver, der er indeholdt som kildeskat af Kongeriget Belgien, som indrømmes selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, og som ikke har et fast forretningssted i Kongeriget Belgien, imidlertid ikke reelt indebære, at denne medlemsstat skulle give afkald på sin ret til at beskatte en indtægt, der er skabt ved økonomisk virksomhed på dens område. Indtægt oppebåret af hjemmehørende selskaber er nemlig allerede beskattet hos det udloddende selskab som opnået overskud.

80 For det andet bemærkes, at selv om Domstolen har anerkendt, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol udgør et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. dommen i sagen Dijkman og Dijkman-Lavaleije, præmis 58), må det i det foreliggende tilfælde konstateres, at et sådant hensyn ikke med føje kan påberåbes som begrundelse for den omhandlede restriktion.

81 Det er nemlig ubestridt, at de ikke-hjemmehørende investeringsselskaber under ingen omstændigheder kan nyde fordel af hverken skattefritagelse for den indkomst fra kapital og rørlige aktiver, som de oppebærer fra belgiske selskaber, eller af modregning eller tilbagebetaling af forskudsskatten af indkomst fra rørlige aktiver, uanset hvilke garantier med hensyn til skattekontrol de ville kunne stille.

82 Det må derfor fastslås, at de af Kongeriget Belgien påberåbte hensyn ikke kan begrunde den restriktion for de frie kapitalbevægelser, som den omtvistede lovgivning indebærer.

83 Det følger af det foregående, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF, idet det har opretholdt regler om beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, der er forskellige, alt efter om indkomsten er oppebåret af hjemmehørende investeringsselskaber eller af ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden et fast forretningssted i Belgien.

– Om tilsidesættelse af forpligtelserne i henhold til artikel 49 TEUF

84 Med hensyn til Kommissionens påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF, er det tilstrækkeligt at bemærke, at betragtningerne i de foregående præmisser tilsvarende gælder et investeringsselskab, som har oppebåret en indkomst på grundlag af en andel, der giver det en sådan indflydelse på beslutningerne i det selskab, som det har investeret i, at det kan træffe afgørelse om dets drift.

85 Den forskellige behandling, som er fastslået i denne doms præmis 40, kan nemlig have en afskrækkende virkning på de potentielle investorer, som ønsker – via et i udlandet hjemmehørende investeringsselskab – at investere i belgiske selskaber med henblik på at opnå en sådan indflydelse på deres beslutninger, at de kan træffe afgørelse om deres drift.

86 Heraf følger, at den forskellige behandling, som den påtalte lovgivning bevirker, udgør en af restriktion for etableringsfriheden, som er forbudt i henhold til artikel 49 TEUF, og som ikke kan begrundes af de årsager, der er anført i denne doms præmis 74-81.

87 Det følger af det foregående, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF, idet det har opretholdt regler om beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, der er forskellige, alt efter om indkomsten er oppebåret af hjemmehørende investeringsselskaber eller af ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden et fast forretningssted i Belgien.

Om tilsidesættelse af EØS-aftalen

88 For så vidt som bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 31 og 40 har samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 49 TEUF og 63 TEUF (jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 33, og af 28.10.2010, sag C-72/09, Établissements Rimbaud, Sml. I, s. 10659, præmis 22), finder samtlige ovennævnte betragtninger, under sådanne omstændigheder som de i denne sag foreliggende, tilsvarende anvendelse på denne aftales artikel 31 og 40.

Om dommens tidsmæssige virkninger

89 Kongeriget Belgien har anmodet om, at dommens tidsmæssige virkninger begrænses, for det tilfælde at Domstolen giver Kommissionen medhold, »med henblik på at muliggøre en effektiv iværksættelse af alle eventuelle ændringer«. Denne begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger begrundes dels i den omstændighed, at denne medlemsstat har handlet i god tro, da den i løbet af 2007 vedtog de nationale bestemmelser, der udgør de fastslåede restriktioner, dels i den risiko for alvorlige vanskeligheder, som Domstolens dom vil kunne indebære.

90 Selv hvis det antoges, at domme afsagt i medfør af artikel 258 TFUE kunne have samme retsvirkninger som domme afsagt i medfør af artikel 267 TFUE, og at retssikkerhedsmæssige hensyn kunne føre til, at det undtagelsesvis er nødvendigt at begrænse dommenes tidsmæssige virkninger, når betingelserne ifølge Domstolens praksis vedrørende artikel 267 TFUE er opfyldt (jf. dom af 7.6.2007, sag C-178/05, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4185, præmis 67, domme af 15.12.2009, sag C-239/06, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 11913, præmis 59, sag C-284/05, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 11705, præmis 58, og sag C-387/05, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 11831, præmis 59, samt dom af 29.9.2011, sag C-82/10, Kommissionen mod Irland, præmis 63), må det under alle omstændigheder konstateres, at disse betingelser imidlertid ikke er opfyldt i den foreliggende sag.

91 Det er i det foreliggende tilfælde tilstrækkeligt at konstatere, at mens den belgiske regering har foretaget en omtrentlig opgørelse af den samlede sum, som de belgiske myndigheder har modtaget uberettiget på grundlag af den omtvistede lovgivning, har den på ingen måde godtgjort, at der foreligger en risiko for alvorlige økonomiske vanskeligheder, selv om dette er en væsentlig betingelse for en tidsmæssig begrænsning af Domstolens domme.

92 Følgelig kan anmodningen ikke tages til følge.

Sagens omkostninger

93 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Belgien betaler sagens omkostninger, og dette har tabt sagen, bør det pålægges dette at betale sagens omkostninger. I overensstemmelse med procesreglementets artikel 69, stk. 4, første afsnit, bærer Det Forenede Kongerige, der er intervenient i sagen, sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF og 63 TEUF samt artikel 31 og 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, idet det har opretholdt regler om beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, der er forskellige, alt efter om indkomsten er oppebåret af hjemmehørende investeringsselskaber eller af ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden et fast forretningssted i Belgien.

2) Kongeriget Belgien betaler sagens omkostninger.

3) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer sine egne omkostninger.

Underskrifter