Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 25 oktober 2012 *

”Fördragsbrott — Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF — Artiklarna 31 och 40 i EES-avtalet — Skatt på inkomst av kapital — Investeringsbolag med respektive utan hemvist i landet — Förskottsvis uttagen skatt — Avräkning av den förskottsvis uttagna skatten — Undantagande från skatt för inkomst av kapital — Diskriminering — Rättfärdigandegrunder”

I mål C-387/11,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 19 juli 2011,

Europeiska kommissionen, företrädd av W. Mölls och C. Soulay, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Belgien, företrätt av J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av S. Behzadi-Spencer, i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av A. Tizzano, tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits (referent), J.-J. Kasel och M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: franska.

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

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF samt artiklarna 31 och 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), genom att bibehålla olika regler för beskattningen av inkomst av kapital, beroende på om inkomsten uppburits av belgiska eller utländska investeringsbolag.

Tillämpliga belgiska bestämmelser

2 I artikel 1 i code des impôts sur les revenus 1992 (1992 års lag om inkomstskatt) (nedan kallad CIR 1992), föreskrivs följande:

”§ 1. Med inkomstskatt avses följande:

1 en skatt på den världsvida inkomsten för personer som är bosatta i Belgien, så kallad skatt för fysiska personer;

2 en skatt på den världsvida inkomsten för bolag med hemvist i landet, så kallad skatt för bolag;

3 en skatt på inkomsten för andra belgiska juridiska personer än bolag, så kallad skatt för juridiska personer;

4 en skatt på inkomst för subjekt utan hemvist i landet, så kallad skatt för subjekt utan hemvist i landet.

§ 2. Skatten uppbärs genom en förskottsvis uttagen skatt inom de gränser och på de villkor som föreskrivs i avdelning VI, första kapitlet.”

Skatteordning tillämplig på investeringsbolag med hemvist i Belgien

3 Enligt artikel 179 CIR 1992 är bolag med hemvist i landet, det vill säga bolag som har sitt säte, sin huvudsakliga etablering eller sin plats för företagsledning eller förvaltning i Belgien, skattskyldiga till skatt för bolag.

4 I artikel 185.1 CIR 1992 preciseras således att bolag med hemvist i Belgien är skattskyldiga för all vinst, inklusive utdelning som de lämnar.

5 I artikel 185 bis första stycket CIR 1992 anges emellertid att investeringsbolagen ”endast är skattskyldiga för det totala beloppet av erhållna avvikande eller vederlagsfria förmåner och kostnader som inte är avdragsgilla såsom för kostnader för intäkternas förvärvande, med förbehåll för värdeminskningar och kapitalförluster på aktier eller andelar, dock att de är skyldiga att erlägga den särskilda avgift som föreskrivs i artikel 219”.

6 I detta avseende föreskrivs i artikel 219 CIR 1992 en särskild avgift som fastställs på grundval av bland annat bolagets utgifter, det vill säga kommissioner, courtage, rabatter i form av återbäring eller annat som inte styrks med individuella blanketter och en sammanställning, samt på grundval av dolda vinster, det vill säga vinster som skattemyndigheten har konstaterat men som inte återfinns i bolagets bokförda resultat.

7 Enligt artiklarna 249 och 261 CIR 1992 tas skatten för bolag ut förskottsvis på inkomst av kapital som uppbärs av dem som är bosatta i Konungariket Belgien, av de bolag som har hemvist där samt av dem som är skattskyldiga till skatt för subjekt utan hemvist i landet vilka har en etablering i Belgien.

8 I artikel 269 CIR 1992 fastställs den förskottsvis uttagna skatten till 15 procent av inkomsten av kapital och till 25 procent för utdelning.

9 I artikel 276 CIR 1992 föreskrivs följande:

”De skatter som föreskrivs i artikel 1 ska erläggas på sätt som anges nedan genom att den förskottsvis uttagna skatten på fast egendom, på kapital och på näringsverksamhet avräknas från andelen enligt schablon av utländsk skatt och skattetillgodohavandet.”

10 I artikel 279 CIR 1992 preciseras följande:

”När det gäller den förskottsvis uttagna skatten på kapital avräknas beloppet för den förskottsvis uttagna skatt på kapital som fastställts i enlighet med artikel 269.”

11 I artikel 304.2, andra stycket CIR 1992 föreskrivs följande:

”För bolag med hemvist i landet ska eventuell överskjutande förskottsvis uttagen skatt som avses i artikel 279 … om möjligt avräknas från de olika avgifter som fastställs med genomförande av artiklarna 219 och 219 bis, och kvarstående belopp återbetalas om det uppgår till minst 2,50 euro.”

Skatteordning tillämplig på investeringsbolag utan hemvist i Belgien

12 Enligt artiklarna 227 och 228 CIR 1992 är bolag med hemvist i utlandet samt de associationer, företag och organ som inte utgör rättssubjekt och vilkas juridiska form är att likställa med den juridiska formen för ett bolag enligt belgisk rätt, samt vilka saknar säte, huvudsaklig etablering eller platsen för företagsledning eller förvaltning i Belgien, skattskyldiga till skatten för subjekt utan hemvist i landet, vilken uteslutande tas ut på inkomst som genererats eller uppburits i Belgien och som är skattepliktig.

13 Dessa bestämmelser är tillämpliga på bolag utan hemvist i landet som har en etablering i Belgien.

14 Enligt artikel 294 CIR 1992 ska förskottsskatten på värdepapper räknas av från skatten för subjekt utan hemvist i landet.

15 När det gäller bolag utan hemvist i landet som saknar etablering i Belgien föreskrivs i artikel 248 CIR 1992 att skatten på inkomst som inte omfattas av artiklarna 232–234 CIR 1992 är densamma som de olika förskottsvis uttagna skatterna och den särskilda avgift som avses i artikel 3 01 CIR 1992.

Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

16 Kommissionen fann att reglerna om beskattning av inkomst av kapital som uppbärs av investeringsbolag utan hemvist i landet som inte har något fast driftställe i Belgien är mindre förmånliga än de avseende beskattning av inkomst för investeringsbolag som är etablerade i Belgien, och skickade därför en formell underrättelse till de belgiska myndigheterna, där den betonade att denna lagstiftning inte är förenlig med artiklarna 49 FEUF, 54 FEUF och 63 FEUF.

17 De belgiska myndigheterna besvarade inte denna skrivelse, varför kommissionen skickade ett motiverat yttrande daterat den 4 juni 2010 till Konungariket Belgien, där denna stat anmodades att rätta sig efter dessa artiklar inom två månader från delgivningen av yttrandet.

18 Kommissionen ansåg inte att de belgiska myndigheternas svar av den 17 september 2010 var tillfredsställande och beslutade därför att väcka förevarande talan.

19 Genom beslut av domstolens ordförande av den 9 januari 2012 har Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland tillåtits att intervenera till stöd för Konungariket Belgiens yrkanden.

Talan

Huruvida det föreligger inskränkningar i EUF-fördragets bestämmelser

Parternas argument

20 Kommissionen har gjort gällande att skillnaden mellan beskattningen av investeringsbolag med hemvist i landet och investeringsbolag utan hemvist i landet som inte har något fast driftställe i Belgien medför en skillnad i behandling av dessa två typer av bolag som strider mot artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.

21 Även om förskottsskatten på värdepapper tas ut på samma sätt på inkomsterna för dessa båda kategorier av skattskyldiga, är bestämmelserna för bolag med hemvist i landet mera förmånliga.

22 För det första föreskriver artikel 185 bis CIR 1992 ett undantag för denna typ av inkomst och begränsar beskattningen för bolag med hemvist i landet både till vissa exceptionella fall och till den särskilda avgift som föreskrivs i artikel 219 CIR 1992.

23 För det andra införs med artikel 304 CIR 1992 en mekanism som neutraliserar den förskottsskatt på värdepapper som erläggs vid källan. Punkt 2 andra stycket i denna artikel tillåter nämligen att ett eventuellt överskott av denna förskottsvis uttagna skatt avräknas från de särskilda avgifter som ska erläggas enligt artikel 219 CIR 1992, eller återfående av överskottet i den mån det uppgår till minst 2,50 euro.

24 Enligt kommissionen hindrar denna skillnad i behandling den fria rörligheten för kapital samt inskränker etableringsfriheten. Det förhållandet att det enligt den nationella lagstiftningen endast är bolag med hemvist i landet som får avräkna förskottsskatten på värdepapper från den skatt de har att erlägga samt från skatt undanta inkomst av kapital som de uppbär, medför att det blir mindre lockande för investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien att investera i belgiska bolag.

25 Konungariket Belgien, som medgett att det föreligger en skillnad i behandling mellan ordningen för beskattning av bolag med hemvist i landet och bolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien, har understrukit att dessa båda bolagskategorier befinner sig i situationer som i rättsligt och faktiskt hänseende är objektivt olika, vilket motiverar en sådan skillnad i behandling.

26 För det första är bolag med hemvist i landet skattskyldiga till skatt för bolag i enlighet med artiklarna 185, 185 bis och 219 CIR 1992. När det gäller bolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien, har kommissionen i sin ansökan inte gjort någon skillnad på grundval av den skatteordning som de lyder under i sin hemviststat. I de stater där de inte inkomstbeskattas eller när deras vinst är undantagen från skatt, befinner sig bolag utan hemvist i landet nämligen inte i en situation som är jämförbar med situationen för bolag med hemvist i landet.

27 Kommissionen har för det andra inte nämnt den omständigheten att det belopp som erlagts i förskottsskatt på värdepapper inte kan avräknas från det belopp som skulle erläggas i form av skatt för bolag eller skatt för subjekt utan hemvist i landet, eller ens återbetalas, med avseende på bolag med hemvist i landet respektive bolag utan hemvist i landet som har ett fast driftställe i Belgien, annat än under vissa förutsättningar och inom vissa gränser, vilka bland annat föreskrivs i artiklarna 281 och 282 CIR 1992.

28 Konungariket Belgien har för det tredje betonat att i belgisk rätt reglerade värdepappersfonder inte anses utgöra separata rättssubjekt och de påförs inte som sådana någon skatt för bolag. Den förskottsskatt på värdepapper som tas ut på inkomst av kapital som tillskjutits dessa fonder är alltså definitiv, på samma sätt som den förskottsskatt som påförs investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien.

29 Om det för det fjärde skulle konstateras att inkomsten för sådana bolag utan hemvist i landet dubbelbeskattas, vore detta en konsekvens av att medlemsstaternas skattelagstiftningar inte harmoniserats, eftersom det är allmänt vedertaget att hemviststaten i princip är skyldig att undanröja en sådan dubbelbeskattning.

30 För det femte ska det beaktas att investeringsbolagen agerar som finansiella mellanhänder för investerarnas räkning. Om situationerna för andelsinnehavare skulle behöva jämföras, skulle det oundvikligen bli nödvändigt att konstatera komplicerade skillnader.

31 För det sjätte används olika metoder för uppbörden av skatten beträffande å ena sidan bolag med hemvist i landet och å andra sidan bolag utan hemvist i landet. I det förra fallet fastställs skatten enligt skattelängden medan skatten i det senare fallet fastställs genom förskottsvis uttagna skatter.

32 För det sjunde genomför inte investeringsbolag utan hemvist i landet, när de bedriver sin verksamhet i form av kollektiv förvaltning av tillgångar i utlandet, nödvändigtvis samma transaktioner som investeringsbolag med hemvist i landet, exempelvis i form av utdelning i Belgien av andelar som inte erbjudits till allmänheten.

Domstolens bedömning

– Tillämpligheten av artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF

33 Kommissionen har inledningsvis anfört att Konungariket Belgien har åsidosatt såväl artikel 49 FEUF som artikel 63 FEUF, varför domstolen erinrar om att frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra av dessa friheter, ska bedömas med beaktande av föremålet för den aktuella lagstiftningen (se, bland annat, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 22, av den 26 mars 2009 i mål C-326/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-2291, punkt 33, av den 11 november 2010 i mål C-543/08, kommissionen mot Portugal, REU 2010, s. I-11241, punkt 40, och av den 10 november 2011 i mål C-212/09, kommissionen mot Portugal, REU 2011, s. I-10889, punkt 41).

34 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, omfattas av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 37, och av den 21 oktober 2010 i mål C-81/09, Idryma Typou, REU 2010, s. I-10161, punkt 47). Däremot ska nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltning och kontroll av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 15 september 2011 i mål C-310/09, Accor, REU 2011, s. I-8115, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

35 Domstolen konstaterar att det i förevarande fördragsbrottstalan inte är uteslutet att de nationella bestämmelser som är i fråga kan påverka såväl etableringsfriheten som den fria rörligheten för kapital. Dessa bestämmelser ska därför prövas mot artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.

– Underlåtenheten att uppfylla skyldigheterna enligt artiklarna 49 FEUF och 63.1 FEUF

36 Enligt domstolens fasta praxis gäller att även om frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet ska denna behörighet likväl utövas med iakttagande av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 36, av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 16, av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 28, av den 3 juni 2010 i mål C-487/08, kommissionen mot Spanien, REU 2010, s. I-4843, punkt 37, och av den 20 oktober 2011 i mål C-284/09, kommissionen mot Tyskland, REU 2011, s. I-9879, punkt 44).

37 Det ankommer bland annat på varje medlemsstat att med iakttagande av unionsrätten organisera sitt system för beskattning av utdelad vinst och i samband därmed bestämma beskattningsunderlaget samt den skattesats som ska tillämpas för den aktieägare som erhåller utdelningen (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 50, och Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 47, samt dom av den 20 maj 2008 i mål C-194/06, Orange European Smallcap Fund, REG 2008, s. I-3747, punkt 30, av den 16 juli 2009 i mål C-128/08, Damseaux, REG 2009, s. I-6823, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 45).

38 I förevarande mål gäller enligt den belgiska lagstiftningen att utdelning och ränta som betalas ut av ett bolag med hemvist i Belgien är skattepliktiga till förskottsskatt på värdepapper oavsett om betalningen sker till ett investeringsbolag med hemvist i den medlemsstaten eller till ett investeringsbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Utdelning och ränta som betalas ut till investeringsbolag med hemvist i Belgien, är dock undantagna från skatt för bolag, då de anses utgöra inkomst av kapital, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 185 bis CIR 1992. Dessutom tillåter artikel 304.2 andra stycket CIR 1992 att förskottsskatten på värdepapper avräknas från den skatt för bolag som dessa investeringsbolag har att betala, alternativt att skillnaden mellan den förskottsskatt som innehållits vid källan och den skatt som faktiskt ska betalas återfås, i den mån denna skillnad uppgår till minst 2,50 euro. Detsamma gäller enligt artikel 304.2 femte stycket CIR 1992 i fråga om investeringsbolag utan hemvist i landet, vilka dock är skattskyldiga till skatt på subjekt utan hemvist i landet enligt artikel 233 CIR 1992, nämligen de som har ett fast driftställe i Belgien. Härav följer att investeringsbolag med hemvist i landet kan undgå att erlägga den förskottsskatt på värdepapper som tas ut på inkomst av kapital från belgiska bolag.

39 Det är korrekt att den rätt till undantagande från skatt och avräkning som investeringsbolag med hemvist i landet åtnjuter är föremål för vissa villkor och begränsningar, bland annat dem som föreskrivs i artiklarna 281 och 282 CIR 1992. Någon sådan rätt tillerkänns emellertid inte

investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien. Den förskottsskatt på värdepapper som innehålls på inkomst av kapital vilken sistnämnda bolag uppbär från belgiska bolag i vilka de investerat utgör därmed, enligt artikel 248 CIR 1992, en definitiv beskattning.

40 Det ska följaktligen konstateras att den belgiska skattelagstiftningen innebär att inkomst av kapital som uppbärs av investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien behandlas skattemässigt oförmånligt, i förhållande till inkomst som uppbärs av investeringsbolag som har hemvist i landet eller ett fast driftställe i Belgien.

41 Konungariket Belgien har emellertid gjort gällande att ett investeringsbolag med hemvist i landet befinner sig i en annan situation ur den aktuella skattelagstiftningens perspektiv än ett investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien.

42 Det ska i detta hänseende erinras om att enligt artikel 65.1 a FEUF ska ”[b]estämmelserna i artikel 63 [FEUF] … inte påverka medlemsstaternas rätt att … tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

43 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken stat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (se dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 57, av den 22 april 2010 i mål C-510/08, Mattner, REU 2010, s. I-3553, punkt 32, av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-305, punkt 56, och av den 10 maj 2012 i de förenade målen C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 21).

44 Det avsteg som föreskrivs i nämnda bestämmelse begränsas nämligen i sin tur i artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63”.

45 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från diskrimineringar som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Enligt rättspraxis gäller dock att för att en nationell skattelagstiftning ska vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, måste skillnaden i behandling avse situationer som inte är objektivt jämförbara eller vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 29, av den 1 december 2011 i mål C-250/08, kommissionen mot Belgien, REU 2011, s. I-12341, punkt 51, och domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 23).

46 Konungariket Belgien har i detta avseende åberopat flera omständigheter som, enligt den medlemsstaten, visar att investeringsbolag med hemvist i landet och investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien befinner sig i olika situationer.

47 För det första är det ostridigt att syftet med den aktuella lagstiftningen är att undvika överbeskattning av investeringsbolagens inkomster med hänsyn till att de utgör mellanmän mellan de bolag i vilka de investerar och dem som innehar andelar i dessa investeringsbolag.

48 Domstolen har redan slagit fast att när det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som ett bolag med hemvist i landet delar ut, befinner sig de utdelningsmottagande bolag som har hemvist i landet inte nödvändigtvis i en

situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande bolag med hemvist i en annan medlemsstat (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

49 Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara bolag med hemvist i landet utan även bolag utan hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt på den inkomst som de uppbär från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa bolag utan hemvist i landet den situation som gäller för bolag med hemvist i landet (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

50 Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt som det uppstår risk för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, och den beskattning som kan ske i någon annan medlemsstat saknar härvidlag betydelse. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet träffas av en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 63 FEUF, se till att de mottagare som saknar hemvist i landet, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, behandlas på ett sätt som är likvärdigt det på vilket mottagare med hemvist i landet behandlas (se domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70, Amurta, punkt 39, domen av den 19 november 2009 i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 53, samt domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Spanien, punkt 52, och kommissionen mot Tyskland, punkt 57).

51 I förevarande fall har Konungariket Belgien valt att utöva sin beskattningsrätt avseende inkomster som investeringsbolag med hemvist i andra medlemsstater uppbär. Bolag utan hemvist i landet som uppbär inkomst befinner sig således i en situation som kan jämföras med den som bolag med hemvist i landet befinner sig i vad gäller risken för kedjebeskattning av inkomst av kapital, vilket innebär att bolag utan hemvist i landet som uppbär inkomst inte får behandlas annorlunda än bolag med hemvist i landet som uppbär inkomst (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Spanien, punkt 53, och kommissionen mot Tyskland, punkt 58).

52 Konungariket Belgiens argument att investeringsbolag utan hemvist i landet som uppbär inkomst av kapital från belgiska bolag inte beskattas hårdare än investeringsbolag med hemvist i landet enligt artikel 219 CIR 1992 föranleder ingen annan bedömning.

53 Vad slutligen beträffar den pålaga som föranleds av betalningen av den i artikel 219 CIR 1992 föreskrivna särskilda avgift som endast ska betalas av investeringsbolag med hemvist i landet, gäller enligt fast praxis att en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet inte kan anses förenlig med unionsrätten med hänvisning till eventuella andra fördelar (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 71 och där angiven rättspraxis).

54 Konungariket Belgien kan alltså inte åberopa denna omständighet som ett kriterium för åtskillnad för att motivera en skillnad i behandling mellan investeringsbolag med hemvist i landet och investeringsbolag utan hemvist i landet.

55 Vad för det andra gäller de mekanismer som via avtal införs för att förebygga dubbelbeskattning ska det för det första påpekas att tillämpningen av avräkningsmetoden ska medge full avräkning för den inkomstskatt som tagits ut i Belgien från den skatt som det investeringsbolag som uppbär inkomsten har att erlägga i hemviststaten, vilket innebär att om den inkomst av kapital som detta bolag uppbär i slutändan beskattas hårdare än inkomst för bolag med hemvist i Belgien, skulle denna tyngre skattebörda inte längre kunna läggas Konungariket Belgien till last, utan den stat där det bolag som uppburit inkomsten har hemvist, vilken har utövat sin beskattningsrätt (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Spanien, punkt 60, och kommissionen mot Tyskland, punkt 67).

56 Det ska vidare preciseras att det inte är Konungariket Belgien som avgör huruvida inkomst som härrör därifrån ska beskattas i den andra medlemsstaten eller på vilken nivå denna beskattning ska ligga, utan detta följer av den beskattningsmetod som valts i den andra medlemsstaten (domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Spanien, punkt 64, och kommissionen mot Tyskland, punkt 69).

57 Konungariket Belgien saknar följaktligen fog för att hävda att avräkningen för den skatt som erlagts i Belgien från den skatt som ska erläggas i den andra medlemsstaten, vilken sker med tillämpning av avtalen för att undvika dubbelbeskattning, i samtliga fall medger en neutralisering av den skillnad i behandling som följer av en tillämpning av bestämmelserna i den nationella skattelagstiftningen eller i dessa avtal, som innebär att förskottsskatten på värdepapper innehålls enligt en sänkt skattesats (se domarna av den 19 november 2009 i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 39, kommissionen mot Spanien, punkt 64, och kommissionen mot Tyskland, punkt 70).

58 Konungariket Belgien har för det andra betonat att det underlag för jämförelse som kommissionen använt för den aktuella skattelagstiftningen är felaktigt. Investeringsbolag utan hemvist i landet befinner sig därmed på grund av sin särart i en situation som är jämförbar med situationen för belgiska värdepappersfonder och inte med situationen för investeringsbolag med hemvist i landet. Vidare skiljer sig verksamheten i investeringsbolag med hemvist i landet från verksamheten i investeringsbolag utan hemvist i landet. Slutligen ska hänsyn tas till den skatteordning som tillämpas på innehavare av andelar i investeringsbolag med hemvist i landet och på innehavare av andelar i investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar ett fast driftställe i Belgien.

59 Vad för det första gäller frågan huruvida situationen för investeringsbolag utan hemvist i landet är jämförbar med situationen för belgiska värdepappersfonder, ska det påpekas att de förra utgör rättssubjekt men inte de senare. Konungariket Belgien kan alltså inte hävda att situationen för investeringsbolag utan hemvist i landet ska jämföras med situationen för värdepappersfonder av det enda skälet att dessa två kategorier av skattskyldiga, som för närvarande inte har samma juridiska form, behandlas identiskt enligt den belgiska lagstiftningen.

60 Det ska dessutom understrykas att Konungariket Belgien grundar sin argumentation på antagandet att investeringsbolag utan hemvist i landet är undantagna från skatt i sin hemviststat.

61 Av den belgiska lagstiftningen framgår att påförandet av den förskottsskatt på värdepapper som tas ut på inkomsten i det bolag som uppbär densamma inte är beroende av att bolaget eventuellt undantas från skatt för bolag. Den omständigheten att de belgiska värdepappersfonderna utgör skattemässigt transparenta enheter, vilka inte som sådana är skattskyldiga till skatt för bolag, utesluter alltså inte att situationen för investeringsbolag utan hemvist i landet kan anses jämförbar med situationen för investeringsbolag med hemvist i landet.

62 Vad för det andra gäller verksamheten i investeringsbolag med hemvist i landet och verksamheten i investeringsbolag utan hemvist i landet, ska det konstateras att Konungariket Belgiens argumentation syftar mindre till att betona de inneboende skillnaderna mellan respektive verksamhet än det faktum att sistnämnda verksamhet bedrivs i olika medlemsstater.

63 Konungariket Belgien utgår i detta hänseende från antagandet att investeringsbolag utan hemvist i landet endast vänder sig till andelsinnehavare som inte har hemvist i Belgien.

64 Det kan emellertid inte uteslutas att ett investeringsbolag utan hemvist i landet erbjuder sina tjänster till investerare med hemvist i landet så att de i slutändan bedriver samma verksamhet som ett investeringsbolag med hemvist i landet.

65 För det tredje gäller beträffande det påstådda behovet av att beakta den skatteordning som tillämpas på andelsinnehavarna, att när det i en nationell skattelagstiftning föreskrivs ett kriterium för åtskillnad vid beskattningen av utbetalade inkomster, ska bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara ske med hänsyn till nämnda kriterium (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 28).

66 I förevarande fall föreskrivs emellertid å ena sidan i artikel 185 bis CIR 1992, uteslutande till förmån för investeringsbolag med hemvist i landet, att dessa endast är skattskyldiga för den totala inkomsten av avvikande eller vederlagsfria förmåner som uppburits och kostnader som inte är avdragsgilla, såsom kostnader för intäkternas förvärvande. Enligt artiklarna 248 och 304.2 andra stycket CIR 1992 gäller å andra sidan att förskottsskatten på värdepapper är definitiv endast för bolag utan hemvist i landet.

67 Med hänsyn till det kriterium för åtskillnad som uppställs i denna lagstiftning, och som uteslutande baseras på var investeringsbolaget har sitt hemvist, ska den bedömning av huruvida situationerna är jämförbara, som företas för att fastställa om nämnda lagstiftning är diskriminerande eller ej, ske uteslutande på investeringsbolagets nivå (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Santander Asset Management SGIIC m.fl., punkt 39).

68 Mot bakgrund av vad som redovisats ovan blir slutsatsen att den i belgisk skatterätt införda skillnaden i behandling av inkomst, beroende på om den betalas ut till investeringsbolag med respektive utan hemvist i landet, kan avhålla bolag med hemvist i andra medlemsstater från att investera i Belgien, och den kan även utgöra ett hinder för bolag med hemvist i landet att anskaffa kapital från bolag med hemvist i andra medlemsstater.

69 Nämnda lagstiftning utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital, och är därmed i princip förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

Huruvida restriktionerna kan motiveras

– Parternas argument

70 Konungariket Belgien har anfört två skäl till varför den restriktion för den fria rörligheten för kapital, som föranleds av den omtvistade nationella lagstiftningen, ska anses vara motiverad.

71 För det första kan det, i syfte att upprätthålla den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, inte krävas att Konungariket Belgien ger bolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe där avräkning för den förskottsvis uttagna skatt som påförts deras inkomst. Ett sådant krav skulle nämligen leda till att denna medlemsstat åläggs att avstå från att ta ut skatt på de inkomster som uppburits där.

72 För det andra motiverar skäl som rör en effektiv skattekontroll att påförd förskottsskatt på värdepapper endast beaktas i begränsad utsträckning när det gäller bolag utan hemvist i landet. Eftersom investeringsbolagen är de som enligt lag är skyldiga att innehålla den förskottsskatt på värdepapper som tas ut på utdelning från dem till andelsinnehavarna, kan de belgiska myndigheterna inte utöva någon kontroll över dessa innehavare, om de inte har hemvist i Belgien.

73 Enligt kommissionen förmår inte något av Konungariket Belgiens anförda skäl motivera den skillnad i behandling som föreligger mellan investeringsbolag med hemvist i landet och investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien.

– Domstolens bedömning

74 Som framgår av fast rättspraxis kan nationella åtgärder som innebär restriktioner för den fria rörligheten för kapital motiveras av bland annat tvingande skäl av allmänintresse, under förutsättning dels att det inte finns några unionsrättsliga bestämmelser om harmonisering i vilka nödvändiga åtgärder för att säkerställa skyddet av dessa intressen föreskrivs, dels att dessa åtgärder är ägnade att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas med dem och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (se, bland annat, dom av den 23 oktober 2007 i mål C-112/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-8995, punkterna 72 och 73, av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 49, och av den 20 oktober 2011 i målet kommissionen mot Tyskland, punkt 74).

75 Vad för det första rör det påstådda behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, erinrar domstolen om att en sådan rättfärdigandegrund kan godtas, bland annat när syftet med det aktuella systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 42, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 54, domen i det ovannämnda målet Amurta, punkt 58, dom av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2009, s. I-5145, punkt 66, och domen av den 20 oktober 2011 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 77).

76 Av domstolens praxis framgår emellertid också att i och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta mottagande bolag med hemvist inom dess territorium för denna slags inkomst, kan den inte åberopa behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av utdelningsmottagande bolag med hemvist i en annan medlemsstat (domarna i de ovannämnda målen Amurta, punkt 59, Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 67, och av den 20 oktober 2011 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 78).

77 Det är emellertid utrett att de investeringsbolag som har hemvist i landet har rätt att beträffande inkomst av kapital som de uppbär erhålla en neutralisering av den skattebörda som föranleds av påförandet av förskottsskatten på värdepapper.

78 Domstolen har visserligen redan slagit fast att ett krav på att det utdelande bolagets hemviststat ska säkerställa att vinst som delas ut till en aktieägare utan hemvist i landet inte blir föremål för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, oavsett om detta sker genom att vinsten undantas från skatteplikt hos det utdelande bolaget eller om nämnda aktieägare medges en skattefördel som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på vinsten, skulle innebära att denna stat måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 59, dom av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 83, och av den 20 oktober 2011 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 80).

79 I förevarande fall gäller emellertid att undantagandet från skatt på inkomst av kapital och avräkningen för den förskottsskatt på värdepapper som Konungariket Belgien innehållit i källskatt, vilka beviljas bolag med hemvist i en annan medlemsstat som saknar fast driftställe i Belgien, inte innebär att denna medlemsstat måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivits inom dess territorium. De inkomster som bolag med hemvist i landet uppbär har nämligen redan beskattats hos de utdelande bolagen såsom för av dem redovisad vinst.

80 För det andra har domstolen visserligen godtagit att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion av utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget (se domen i det ovannämnda målet Dijkman och Dijkman-Lavaleije, punkt 58). I förevarande fall kan det emellertid konstateras att ett sådant syfte inte med framgång kan åberopas för att motivera den aktuella restriktionen.

81 Investeringsbolag som saknar hemvist i landet kan nämligen inte i något fall omfattas av undantagandet från skatt på inkomst av kapital när det gäller den inkomst de uppbär från belgiska bolag, och inte heller av avräkningen eller återbetalningen av förskottsskatten på värdepapper, och detta oberoende av de garantier i fråga om skattekontroll som de skulle kunna erbjuda.

82 Domstolen konstaterar följaktligen att de skäl som Konungariket Belgien åberopat inte kan motivera den restriktion för den fria rörligheten för kapital som följer av den omtvistade lagstiftningen.

83 Av det ovan redovisade följer att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF, genom att bibehålla olika regler för beskattningen av inkomst av kapital beroende på om inkomsten har uppburits av investeringsbolag med hemvist i landet eller av investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien.

– Åsidosättande av skyldigheterna enligt artikel 49 FEUF

84 När det gäller kommissionens yrkande om fastställelse av att Konungariket Belgien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF, behöver det endast påpekas att de överväganden som redovisas i föregående punkter är tillämpliga även när ett investeringsbolag har uppburit inkomst på grund av ett andelsinnehav som ger bolaget ett bestämmande inflytande över beslut och verksamhet i det bolag i vilket det investerat.

85 Den i punkt 40 ovan konstaterade skillnaden i behandling kan nämligen avhålla potentiella investerare, vilka via ett investeringsbolag med hemvist i utlandet önskar investera i belgiska bolag, i syfte att uppnå bestämmande inflytande över beslut och verksamhet.

86 Skillnaden i behandling enligt den angripna lagstiftningen utgör följaktligen en inskränkning i etableringsfriheten som är förbjuden enligt artikel 49 FEUF och som inte kan motiveras av de skäl som redovisas i punkterna 74–81 i förevarande dom.

87 Av det ovan redovisade följer att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF genom att bibehålla olika regler för beskattningen av inkomst av kapital beroende på om de uppburits av investeringsbolag med hemvist i landet eller av investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien.

Åsidosättande av EES-avtalet

88 I den mån bestämmelserna i artiklarna 31 och 40 i EES-avtalet har samma rättsliga omfattning som de i sak identiska bestämmelserna i artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I-4873, punkt 33, och av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, Établissements Rimbaud, REU 2010, s. I-10659, punkt 22), gör sig samtliga ovan redovisade överväganden under förevarande förhållanden gällande i tillämpliga delar i fråga om de nämnda artiklarna 31 och 40 i det avtalet.

Domens verkningar i tiden

89 Konungariket Belgien har, för det fallet att domstolen skulle bifalla kommissionens talan, yrkat att domens verkningar ska begränsas i tiden ”så att alla eventuella ändringar ska kunna genomföras effektivt”. Denna begränsning i tiden av domens verkningar är motiverad, dels av den omständigheten att denna medlemsstat agerade i god tro när den antog de nationella bestämmelser som utgör de restriktioner som konstaterades år 2007, dels av den risk för allvarliga svårigheter som domstolens dom riskerar att medföra.

90 Domar som meddelats med stöd av artikel 258 FEUF skulle visserligen kunna anses ha samma rättsverkningar som de som meddelats med stöd av artikel 267 FEUF, och överväganden om rättssäkerhet i exceptionella fall skulle således kunna göra det nödvändigt att begränsa domarnas rättsverkningar i tiden, när de villkor som domstolen uppställt i sin praxis inom ramen för artikel 267 FEUF är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2007 i mål C-178/05, kommissionen mot Grekland, REG 2007, s. I-4185, punkt 67, domar av den 15 december 2009 i mål C-239/06, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-11913, punkt 59, i mål C-284/05, kommissionen mot Finland, REG 2009, s. I-11705, punkt 58, i mål C-387/05, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-11831, punkt 59, och av den 29 september 2011 i mål C-82/10, kommissionen mot Irland, punkt 63). Domstolen finner emellertid att dessa villkor i vilket fall som helst inte är uppfyllda i förevarande mål.

91 Det behöver i förevarande fall endast konstateras att även om den belgiska regeringen medelst en uppskattning har fastställt det belopp som felaktigt uppburits av de belgiska myndigheterna på grundval av den omtvistade lagstiftningen, har det på intet sätt visats att det föreligger en risk för allvarliga ekonomiska problem trots att detta utgör ett väsentligt villkor för begränsningen av verkningarna i tiden av domstolens domar.

92 Detta yrkande ska följaktligen inte bifallas.

Rättegångskostnader

93 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Belgien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Belgien har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas. Enligt artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna ska Förenade kungariket, som har intervenerat, bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF samt artiklarna 31 och 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992, genom att bibehålla olika regler för beskattningen av inkomst av kapital beroende på om inkomsten har uppburits av investeringsbolag med hemvist i landet eller av investeringsbolag utan hemvist i landet som saknar fast driftställe i Belgien.

2) Konungariket Belgien ska ersätta rättegångskostnaderna.

3) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ska bära sina rättegångskostnader.

Underskrifter