DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

17. juni 2010 *

I sag C-105/08,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 6. marts 2008,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão og C. Guerra Santos, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

* Processprog: portugisisk.

støttet af:

Republikken Litauen ved D. Kriaučiūnas og V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, som befuldmægtigede,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. februar 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. marts 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF samt artikel 36 og 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet den ved at beskatte rentebetalinger til ikke-hjemmehørende finansielle institutioner hårdere end rentebetalinger til finansielle institutioner hjemmehørende på portugisisk område hindrer den frie udveksling af ydelse af realkreditlån og andre kreditydelser udbudt af finansielle institutioner, der er hjemmehørende i andre medlemsstater og i stater, der er part i EØS-aftalen.

Retsforskrifter

2 I henhold til artikel 4, stk. 2, i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas (lov om selskabsskat), som vedtaget ved lovdekret nr. 442/B/88 af 30. november 1988 og ændret ved lovdekret nr. 211/2005 af 7. december 2005 (*Diário da República* I, serie A, nr. 234 af 7.12.2005, herefter »CIRC«), pålægges juridiske personer og andre enheder, der ikke har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse på portugisisk område, kun selskabsskat (herefter »IRC«) for så vidt angår indkomst,

der er opnået i Portugal. I henhold til CIRC's artikel 4, stk. 3, litra c), omfatter sådan indkomst renter, der betales af debitorer, der er bosiddende, har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse på det portugisiske område, eller hvis betaling kan henføres til et fast driftssted i denne stat.

3 I mangel af en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning (herefter »DBO«) beskattes sådan indkomst principielt med en sats på 20% i henhold til CIRC's artikel 80, stk. 2, litra c).

4 I henhold til CIRC's artikel 88, stk. 1, litra c), artikel 88, stk. 3, litra b), og artikel 88, stk. 5, opkræves den omhandlede IRC som endelig kildeskat.

5 De DBO'er, der er indgået mellem Den Portugisiske Republik og de øvrige medlemsstater i Den Europæiske Union og de stater, der er parter i EØS-aftalen, bestemmer i overensstemmelse med artikel 11 i den modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), at den sats, der finder anvendelse på denne indkomst i den stat, hvorfra de hidrører, er på mellem 10% og 15%. I henhold til CIRC's artikel 90-A, stk. 1, er forpligtelsen til at indeholde kildeskat i sådanne tilfælde begrænset til den tilsvarende IRC. Når det drejer sig om de to stater, med hvilke Den Portugisiske Republik ikke har indgået nogen DBO, dvs. Republikken Cypern og Fyrstendømmet Liechtenstein, udgør denne sats 20%.

6 Det er ubestridt mellem sagens parter, at beskatningen af ikke-hjemmehørende finansielle institutioners renteindtægter sker på grundlag af bruttoindtægterne, hvorimod renteindtægter, som hjemmehørende finansielle institutioner oppebærer, indgår i disses skattepligtige overskud. Ved beregningen af dette overskud fradrages pådragne omkostninger. I henhold til CIRC's artikel 80, stk. 1, beskattes dette overskud med

den almindelige sats på 25%. Ifølge Den Portugisiske Republik kan skatten i sidstnævnte tilfælde anses for at blive pålagt nettorentebeløbet, der kan svare til forskellen mellem de modtagne renter og de renter, der betales til tredjemand for at erhverve den nødvendige kapital til at gennemføre kredittransaktionen.

Den administrative procedure og retsforhandlingerne for Domstolen

7 Den 21. marts 2005 tilsendte Kommissionen Den Portugisiske Republik en åbningsskrivelse, hvori den gjorde de portugisiske myndigheder opmærksom på, at Den Portugisiske Republik tilsidesatte sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF samt EØS-aftalens artikel 36 og 40, idet den ved at beskatte realkreditrenter modtaget af ikke-hjemmehørende finansielle institutioner hårdere end realkreditrenter modtaget af hjemmehørende finansielle institutioner hindrer den frie udveksling af ydelse af realkreditlån og andre kreditydelser udbudt af udenlandske finansielle institutioner.

8 Da den ikke anså Den Portugisiske Republiks svar for overbevisende, fremsatte Kommissionen den 19. december 2005 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede medlemsstaten til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen heraf.

9 Den Portugisiske Republik svarede den 24. februar 2006, at den fastholdt sit synspunkt om, at CIRC er i overensstemmelse med fællesskabsretten og under alle omstændigheder er begrundet i hensynet til sammenhængen og den interne logik i det nationale skattesystem. Den løsning, som Kommissionen har foreslået, indebærer desuden, at

ikke-hjemmehørende finansielle institutioner fremlægger de nødvendige oplysninger til fastlæggelse af deres nettoindkomst. Kontrollen af disse oplysninger ville give anledning til åbenlyse vanskeligheder for de portugisiske skattemyndigheder.

10 Kommissionen fandt ikke Den Portugisiske Republiks svar tilfredsstillende og besluttede derfor at anlægge dette søgsmål.

11 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 4. august 2008 fik Republikken Litauen tilladelse til at intervenere i denne sag til støtte for Den Portugisiske Republiks påstande.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

12 Kommissionen har gjort gældende, at selv om den skattesats, der finder anvendelse på ikke-hjemmehørende finansielle institutioners indkomst, er lavere end den, der anvendes på hjemmehørende finansielle institutioners tilsvarende indkomst, er den skattebyrde, som bæres af de førstnævnte i Portugal, reelt betydeligt højere, eftersom de i modsætning til hjemmehørende foretagender ikke kan fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den udøvede virksomhed, i den skattepligtige indkomst. En sådan forskellig behandling udgør, som det fremgår af dom af 11. oktober 2007, Hollmann (sag C-443/06, Sml. I, s. 8491, præmis 35-38), forskelsbehandling til skade for ikke-hjemmehørende finansielle institutioner.

13 Eftersom den omhandlede lovgivning fastsætter kildeskatten til en sats på mellem 10% og 20% af bruttobeløbet af renter oppebåret i Portugal, afholder den udenlandske kreditinstitutioner fra at udbyde deres tjenesteydelser i Portugal, medmindre deres fortjenstmargen ved de omhandlede transaktioner er betydeligt højere end kildeskattesatsen. I betragtning af de stærkt konkurrenceprægede internationale finansielle markeder, den situation, der er opstået med indførelsen af en fælles valuta i euroområdet, og de ensartede renteniveauer i de fleste medlemsstater er det lidet sandsynligt, at en udenlandsk finansiel institution kan opnå en højere fortjenstmargen end 10%. For at genoprette ligestillingen mellem ikke-hjemmehørende finansielle institutioner og hjemmehørende finansielle institutioner, der beskattes med 25% af deres nettoindkomst, ville det desuden være nødvendigt, at de ikke-hjemmehørende finansielle institutioner opnåede en fortjenstmargen, der var fire gange større end den, som de hjemmehørende finansielle institutioner opnår gennem deres virksomhed i Portugal.

14 Ifølge Kommissionen kan det ikke gyldigt gøres gældende i den foreliggende sag, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende finansielle institutioner ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation. Det fremgår således af Domstolens praksis, navnlig dom af 12. juni 2003, Gerritse (sag C-234/01, Sml. I, s. 5933, præmis 27), og af 15. februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (sag C-345/04, Sml. I, s. 1425, præmis 24), at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i en sammenlignelig situation for så vidt angår erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den virksomhed, som en ikke-hjemmehørende udøver i en medlemsstat, og som giver anledning til indkomst, der er skattepligtig i denne stat. Derfor skal der principielt tages hensyn til disse omkostninger i denne stat, da hjemmehørende beskattes dér af deres nettoindkomst, dvs. efter fradrag af disse omkostninger. Ifølge Hollmann-dommen (præmis 50 og 51) kræver princippet om forbud mod forskelsbehandling desuden ved anvendelse af den samme skat på hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, at ikke-hjemmehørendes indkomst ikke beskattes med en højere sats end den, der anvendes på hjemmehørendes indkomst, og at beskatningsgrundlaget ikke er mere omfattende end det, der gælder for hjemmehørende. Ikke-hjemmehørende finansielle institutioner skal derfor i det mindste have adgang til at fradrage det beløb, de har måttet betale i renter til tredjemand for at erhverve den kapital, der anvendes til kredittransaktionerne i Portugal.

15 Kommissionen har også, i modsætning til hvad Den Portugisiske Republik har gjort gældende, anført, at det ikke tilkommer hjemstedsstaten gennem overenskomster eller ensidige foranstaltninger til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte den skattebyrde, som i sidste ende skal bæres af investoren. Det påhviler derimod den medlemsstat, hvis lovgivning indebærer en forskelsbehandling, at fjerne forskelsbehandlingen. I den foreliggende sag er Den Portugisiske Republiks argumentation i øvrigt uden betydning, fordi det kildeskatteniveau, som anvendes i denne medlemsstat, er så højt, at det vil kunne udligne hele fortjenesten ved en kredittransaktion, der foretages på almindelige markedsvilkår.

16 For så vidt angår argumentationen om, at den i sagen omhandlede forskellige behandling er begrundet i tvingende almene hensyn, nemlig dels opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, dels bekæmpelse af skatteunddragelse, har Kommissionen bl.a. gjort gældende, at der findes andre foranstaltninger, navnlig dem, der er fastsat i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), der gør det muligt for medlemsstaterne at nå målene med disse tvingende almene hensyn under overholdelse af proportionalitetsprincippet.

17 Kommissionen har i svarskriftet præciseret, at det foreholdte traktatbrud ikke beror på, at der faktisk foreligger situationer som den, der er anført som eksempel under nærværende sag, men på opretholdelsen af nationale bestemmelser, hvis anvendelse fører til en åbenlys skattemæssigt forskellig behandling af hjemmehørende og ikkehjemmehørende finansielle institutioner til skade for sidstnævnte.

18 Kommissionen anerkender, at det ikke er muligt at afgøre, hvilken kapital erhvervet hos tredjemand der konkret er blevet anvendt af et foretagende til at finansiere individuelle kredittransaktioner, som er gennemført i en given stat. Den har dog anført,

at det ikke er umuligt at beregne den nettoindkomst, som foretagendet har opnået, med henblik på beskatning i den stat, hvor kilden til indkomsten befinder sig. I den foreliggende sag skulle Den Portugisiske Republik blot tillade den skattepligtige at fradrage et beløb svarende til de gennemsnitlige omkostninger, som den skattepligtige i almindelighed har afholdt for at opnå en tilsvarende indkomst i hjemstedsstaten, i den bruttoindkomst, der er opnået i Portugal. For at undgå, at ikke-hjemmehørende finansielle institutioner fradrager gennemsnitlige omkostninger, som den stat, hvor kilden til indkomsten befinder sig, vurderer, er uforholdsmæssigt store, kan denne stat begrænse fradraget for omkostninger til et fast maksimumsbeløb, f.eks. ud fra hjemmehørende bankers gennemsnitlige omkostninger i forbindelse med tilsvarende transaktioner. Vanskeligheden forbundet med at henføre bestemte omkostninger til en specifik indkomst udgør under alle omstændigheder ikke en gyldig begrundelse for at beskatte ikke-hjemmehørendes bruttoindkomst i kildestaten eller anvende en skattebyrde, der reelt er højere for denne indkomst end for hjemmehørende skattepligtiges tilsvarende indkomst.

19 Den Portugisiske Republik har gjort gældende, at den af Kommissionen påståede forskelsbehandling blot hviler på en antagelse. Da Kommissionen ikke har bevist det påståede traktatbrud, bør Den Portugisiske Republik frifindes.

20 Denne medlemsstat har anført, at selv hvis der antages at foreligge tilfælde, hvor der, henset til de konkrete omstændigheder ved den finansielle transaktion, kan konstateres en forskellig skattebyrde ved beskatning af renter, som hjemmehørende og ikke-hjemmehørende finansielle institutioner oppebærer, udgør denne forskellige behandling ikke forskelsbehandling, og den medfører ikke nogen restriktion af de i artikel 49 EF og 56 EF samt i EØS-aftalens artikel 36 og 40 omhandlede friheder.

21 Hjemmehørende og ikke-hjemmehørende finansielle institutioners situation er således ikke objektivt sammenlignelig, og derfor er den forskellige behandling for så vidt angår beskatningsgrundlaget for renter, der oppebæres i Portugal, begrundet. Forskellen er en følge af den særlige beskaffenhed af finansielle transaktioner og tjenesteydelser vedrørende kreditgivning, hvilket hænger sammen med den omstændighed, at det ikke i almindelighed er muligt at påvise en karakteristisk sammenhæng mellem de afholdte omkostninger og den opnåede indkomst eller forbinde den opnåede fortjeneste og de midler, der er anvendt til finansieringen, med hinanden for hver enkelt transaktion. Derfor bør renter, der oppebæres af ikke-hjemmehørende finansielle institutioner, beskattes på grundlag af bruttoindkomsten, skønt hjemmehørende finansielle institutioners renter beskattes på grundlag af nettoindkomsten. Eftersom de hjemmehørende finansielle institutioners samlede indkomst tages i betragtning, uanset hvorfra den hidrører, kan der også tages hensyn til de samlede omkostninger.

22 Den Portugisiske Republik har desuden gjort gældende, at den omtvistede lovgivning under alle omstændigheder skal anses for at være begrundet i tvingende almene hensyn. Den har i denne henseende påberåbt sig opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med det fiskale territorialitetsprincip og bekæmpelse af skatteunddragelse.

23 Denne medlemsstat har i duplikken bl.a. anført, at eftersom Kommissionen anerkender, at det ikke er muligt at afgøre, hvilken kapital der konkret er blevet anvendt af et foretagende til at finansiere kredittransaktioner i en given stat, går den »juridiske konstruktion«, som Kommissionens argumentation hviler på, ud over, hvad der er tilladt ifølge fællesskabsretten. Den omtvistede lovgivning kan derfor ikke anses for at være uforenelig med EF-traktaten og EØS-aftalen.

24 Den ordning, som Kommissionen er fortaler for, indebærer, at der anvendes et abstrakt og kunstigt fradrag på ikke-hjemmehørende finansielle institutioners indkomst, hvilket indebærer, at resultatet af transaktionen ikke ville have nogen sammenhæng med ikke-hjemmehørendes reelle nettoindkomst. Der ville i øvrigt ikke, som det kræves ifølge den retspraksis, som Kommissionen har anført i denne henseende, være nogen sammenhæng mellem de omkostninger, der tages hensyn til, og den virksomhed, der har ført til den skattepligtige indkomst. Det følger heraf, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende foretagender med hensyn til den i sagen omhandlede lovgivning ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation.

25 Republikken Litauen, som er indtrådt i sagen til støtte for Den Portugisiske Republiks påstande, er af den opfattelse, at for at kunne afgøre, om der foreligger en forskellig behandling til skade for ikke-hjemmehørende finansielle institutioner, skal der ikke blot tages hensyn til den skat, der opkræves i den stat, hvor kilden til indkomsten befinder sig, men også til den beskatning, der finder anvendelse i den stat, hvor de pågældende foretagender har deres hjemsted. Kommissionen har i den foreliggende sag begrænset sig til at undersøge den behandling, som den portugisiske lovgivning medfører, og set bort fra de virkninger, som lovgivningen i foretagendernes hjemstedsstat har for deres evne og vilje til at udbyde deres tjenesteydelser på portugisisk område. Det må derfor konkluderes, at Kommissionen ikke har bevist det påståede traktatbrud.

Domstolens bemærkninger

26 Indledningsvis bemærkes, at det i en traktatbrudssag i henhold til artikel 226 EF efter fast retspraksis påhviler Kommissionen at godtgøre, at det påståede traktatbrud foreligger. Det er Kommissionen, som skal fremføre de omstændigheder, som er nødvendige for, at Domstolen kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud, og Kommissionen kan herved ikke påberåbe sig nogen formodning herfor (jf. bl.a. dom af 5.10.1989, sag 290/87, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 3083, præmis 11 og 12, og af 4.3.2010, sag C-241/08, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1697, præmis 22).

27 Med henblik på i den foreliggende sag at godtgøre, at den portugisiske lovgivning, som ikke bestrides at føre til en forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende foretagender med hensyn til IRC, medfører en højere beskatning af ikke-hjemmehørende foretagender, støtter Kommissionen sig til et regneeksempel, der hviler på den forudsætning, at det pågældende foretagende opnår en fortjenstmargen på 10%.

28 Som det imidlertid fremgår af det skema, som generaladvokaten har opstillet i punkt 31 i forslaget til afgørelse, og af de grunde, der er udførligt redegjort for i punkt 37-39 i dette, er denne fortjenstmargen af afgørende betydning ved undersøgelsen af, hvorvidt en lovgivning som den i denne sag omhandlede medfører en højere beskatning af ikke-hjemmehørende foretagender, idet skattesatsen ikke er den eneste omstændighed, der skal tages i betragtning i denne henseende.

29 Eftersom beregningen, som Kommissionen selv betegner som »teoretisk«, er bestridt af den portugisiske regering med den begrundelse, at den forudsætning, som den hviler på, ikke har nogen sammenhæng med de faktiske forhold, og eftersom denne regering har fremlagt en beregning med udgangspunkt i en anden fortjenstmargen, som fører til det resultat, at de hjemmehørende foretagender beskattes hårdere, påhvilede det Kommissionen at godtgøre, at de tal, som dens beregning er baseret på, afspejler de faktiske økonomiske forhold. Kommissionen kunne således bl.a. have fremlagt statistiske oplysninger eller oplysninger vedrørende renteniveauet for banklån og refinansieringsvilkår for at understøtte troværdigheden af dens beregninger.

30 Det må fastslås, at Kommissionen i den foreliggende sag hverken under de skriftlige forhandlinger eller under retsmødet og end ikke efter Domstolens udtrykkelige anmodning herom har fremlagt noget afgørende bevis, der kan godtgøre, at de tal, som den er fremkommet med til støtte for sin opfattelse, reelt svarer til de faktiske forhold, og at regneeksemplet, som den støtter sig til, ikke er rent hypotetisk.

31 På denne baggrund findes Kommissionen ikke at have bevist Den Portugisiske Republiks påståede traktatbrud.

32 Herefter skal Den Portugisiske Republik frifindes.

Sagens omkostninger

33 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Den Portugisiske Republik har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer Republikken Litauen, som er indtrådt i sagen til støtte for Den Portugisiske Republiks påstande, sine egne omkostninger.

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

1) Den Portugisiske Republik frifindes.

2) Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.

3) Republikken Litauen bærer sine egne omkostninger.

Underskrifter