ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

17 juni 2010 *

In zaak C-105/08,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 6 maart 2008,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão en C. Guerra Santos als gemachtigden,

verweerster,

* Procestaal: Portugees.

ondersteund door:

Republiek Litouwen, vertegenwoordigd door D. Kriaučiūnas en V. Kazlauskaitė-Švenčionienė als gemachtigden,

interveniënte,

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 februari 2010,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 maart 2010,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Portugese Republiek, door de rente-inkomsten van niet-ingezeten financiële instellingen zwaarder te belasten dan de rente-inkomsten van in Portugal gevestigde financiële instellingen, beperkingen stelt aan het vrij verrichten van hypothecaire en andere kredietdiensten door financiële instellingen die zijn gevestigd in andere lidstaten en in staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst"), en derhalve de krachtens de artikelen 49 EG en 56 EG en de artikelen 36 en 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Toepasselijke bepalingen

2 Overeenkomstig artikel 4, lid 2, van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (wetboek vennootschapsbelasting; hierna: „CIRC"), vastgesteld bij besluitwet nr. 442-B/88 van 30 november 1988, zoals gewijzigd bij besluitwet nr. 211/2005 van 7 december 2005 (*Diário da República* I, serie A, nr. 234, van 7 december 2005), zijn rechtspersonen en andere entiteiten die hun zetel of daadwerkelijke bedrijfsvoering niet in het binnenland hebben, alleen onderworpen aan vennootschapsbelasting (hierna: „IRC") over de in het binnenland verkregen inkomsten.

Ingevolge artikel 4, lid 3, sub c, CIRC zijn de volgende inkomsten daaraan onderworpen: kapitaalopbrengsten waarvan de schuldenaar in het binnenland woont of daar zijn zetel of bedrijfsvoering heeft, alsmede betalingen die aan binnenlandse vaste inrichtingen toerekenbaar zijn.

3 Bij gebreke van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting (hierna: „DBV's") worden dergelijke inkomsten volgens artikel 80, lid 2, sub c, CIRC in beginsel tegen een tarief van 20 % belast.

4 Overeenkomstig artikel 88, leden 1, sub c, 3, sub b, en 5, CIRC wordt de betrokken IRC geheven in de vorm van een definitieve bronbelasting.

5 In de DBV's die de Portugese Republiek heeft gesloten met de andere lidstaten van de Europese Unie en met de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst is, overeenkomstig artikel 11 van het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag inzake dubbele belasting naar het inkomen en het vermogen, bepaald dat het tarief dat in de bronstaat van de inkomsten wordt geheven, tussen 10 % en 15 % bedraagt. Volgens artikel 90-A, lid 1, CIRC geldt de verplichting om bronbelasting te heffen in dergelijke gevallen alleen voor het overeenkomstige deel van de IRC. Voor de twee staten waarmee de Portugese Republiek geen DBV's heeft gesloten, namelijk de Republiek Cyprus en het Vorstendom Liechtenstein, bedraagt dit tarief 20 %.

6 Vaststaat tussen partijen in het geding dat de belasting van rente-inkomsten van niet-ingezeten financiële instellingen over de bruto-inkomsten wordt geheven, terwijl de rente-inkomsten van ingezeten financiële instellingen deel uitmaken van hun belastbare winst. Bij de berekening van die winst worden de gemaakte kosten afgetrokken. Overeenkomstig artikel 80, lid 1, CIRC, wordt die winst tegen het algemene tarief van

25 % belast. Volgens de Portugese Republiek kan de belasting in het tweede geval worden geheven over de nettorente, die met name kan overeenkomen met het verschil tussen de verkregen rente en de aan derden betaalde rente voor het verkrijgen van het voor de kredietransactie benodigde kapitaal.

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

7 Op 21 maart 2005 zond de Commissie de Portugese Republiek een aanmaningsbrief toe waarin de aandacht van de Portugese autoriteiten erop werd gevestigd dat de Portugese Republiek, door de rente-inkomsten die niet-ingezeten financiële instellingen uit hypotheken halen, zwaarder te belasten dan die van ingezeten financiële instellingen, beperkingen stelt aan het vrij verrichten van hypothecaire en andere kredietdiensten door buitenlandse financiële instellingen, en daardoor de krachtens de artikelen 49 EG en 56 EG en de artikelen 36 en 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet nakomt.

8 Omdat de Commissie niet overtuigd was door het antwoord van de Portugese Republiek, deed zij die lidstaat op 19 december 2005 een met redenen omkleed advies toekomen, met het verzoek om binnen twee maanden na ontvangst ervan de nodige maatregelen te nemen om aan dat advies te voldoen.

9 Op 24 februari 2006 antwoordde de Portugese Republiek dat zij bleef bij het standpunt dat het CIRC verenigbaar is met het gemeenschapsrecht en in elk geval gerechtvaardigd is om redenen van samenhang en interne logica van het nationale belastingstelsel. Voorts zou de door de Commissie voorgestane oplossing inhouden dat

niet-ingezeten financiële instellingen de gegevens meedelen die nodig zijn ter bepaling van hun netto-inkomsten. De controle van die gegevens zou echter uiteraard problemen met zich brengen voor de Portugese belastingdienst.

10 De Commissie nam geen genoegen met het antwoord van de Portugese Republiek en stelde het onderhavige beroep in.

11 Bij beschikking van de president van het Hof van 4 augustus 2008 is de Republiek Litouwen toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van de Portugese Republiek.

Beroep

Argumenten van partijen

12 Volgens de Commissie is het belastingtarief dat over de inkomsten van niet-ingezeten financiële instellingen wordt geheven, weliswaar lager dan het tarief dat geldt voor soortgelijke inkomsten van ingezeten financiële instellingen, maar worden eerstgenoemden in Portugal in de praktijk veel zwaarder belast, nu zij, in tegenstelling tot ingezeten entiteiten, de bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met de uitgeoefende activiteit, niet kunnen aftrekken van de belaste inkomsten. Zoals blijkt uit het arrest van 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, Jurispr. blz. I-8491, punten 35-38), is een dergelijk verschil in behandeling discriminerend voor niet-ingezeten financiële instellingen.

13 De in het geding zijnde regeling voorziet in een heffing van bronbelasting van 10 tot 20 procent over de in Portugal ontvangen brutorente, waardoor buitenlandse kredietinstellingen worden ontmoedigd om hun diensten in Portugal aan te bieden, tenzij hun winstmarge bij de betrokken transacties aanzienlijk hoger is dan de bronbelasting. Gelet op de zeer felle concurrentie op de internationale financiële markten, de situatie als gevolg van het bestaan van één gemeenschappelijke munt in de eurozone, en de vergelijkbare hoogte van de rentevoeten in de meeste lidstaten, is het evenwel weinig waarschijnlijk dat een buitenlandse financiële instelling een winstmarge van meer dan 10 % zal kunnen realiseren. Om de gelijkheid te herstellen met ingezeten financiële instellingen, die worden belast tegen 25 % over hun netto-inkomsten, zouden niet-ingezeten financiële instellingen daarnaast vier maal hogere winstmarges dan ingezeten financiële instellingen moeten realiseren bij hun respectieve in Portugal uitgeoefende activiteiten.

14 In casu kan niet op goede gronden worden aangevoerd dat ingezeten en niet-ingezeten financiële instellingen niet in een objectief vergelijkbare situatie verkeren. Blijkens de rechtspraak van het Hof en met name de arresten van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 27), en 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Jurispr. blz. I-1425, punt 24), verkeren ingezetenen en niet-ingezetenen immers met betrekking tot de bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met de door een niet-ingezetene in een lidstaat uitgeoefende activiteit waarmee in die staat belastbare inkomsten zijn verworven, in een vergelijkbare situatie, zodat deze kosten in beginsel in aanmerking moeten worden genomen in die staat, nu ingezetenen er worden belast over hun netto-inkomsten, dat wil zeggen na aftrek van dergelijke kosten. Volgens het reeds aangehaalde arrest Hollmann (punten 50 en 51) is op grond van het beginsel van non-discriminatie bovendien vereist dat, wanneer dezelfde belasting voor ingezetenen en niet-ingezetenen geldt, de inkomsten van laatstgenoemden niet zwaarder worden belast dan die van eerstgenoemden en dat de omvang van de belastbare grondslag niet groter is dan bij eerstgenoemden. Niet-ingezeten financiële instellingen moeten dus minstens de rente kunnen aftrekken die zij aan derden moesten betalen ter verkrijging van het voor kredietransacties in Portugal gebruikte kapitaal.

15 Anders dan de Portugese Republiek stelt, staat het voorts niet aan de staat van vestiging om via bi- of unilaterale maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting vast te stellen hoe zwaar de investeerder uiteindelijk wordt belast. Wel dient de lidstaat met een discriminerende wettelijke regeling ervoor te zorgen dat die discriminatie verdwijnt. Voor het overige is het betoog van de Portugese Republiek in casu niet relevant, aangezien de door deze lidstaat geheven bronbelasting zo hoog is dat de volledige gerealiseerde winst van een tegen normale marktvoorwaarden uitgevoerde kredietransactie daardoor kan worden opgeslokt.

16 Met betrekking tot het argument dat het in het geding zijnde verschil in behandeling is gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang, namelijk de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en de bestrijding van belastingontwijking, stelt de Commissie ten slotte onder meer dat er andere maatregelen bestaan, in het bijzonder die van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), aan de hand waarvan de lidstaten met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel de doelstellingen kunnen verwezenlijken waarop deze dwingende redenen van algemeen belang betrekking hebben.

17 In repliek preciseert de Commissie dat de gestelde niet-nakoming niet bestaat in het daadwerkelijke bestaan van situaties zoals die welke bij wijze van voorbeeld in het kader van de onderhavige procedure zijn vermeld, maar wel in de handhaving van nationale bepalingen waarvan de toepassing leidt tot een duidelijk verschillende fiscale behandeling van ingezeten en niet-ingezeten financiële instellingen, in het nadeel van laatstgenoemden.

18 De Commissie erkent dat het niet mogelijk is te bepalen welke van de van derden verkregen middelen door een entiteit concreet zijn gebruikt om individuele kredietransacties in een bepaalde staat te financieren. Zij stelt echter dat het niet onmogelijk

is de netto-inkomsten van die entiteit te berekenen met het oog op belastingheffing in de bronstaat van de inkomsten. In casu zou volstaan dat de Portugese Republiek toestaat dat de belastingplichtige van de bruto-inkomsten in deze lidstaat een bedrag aftrekt dat overeenkomt met de gemiddelde kosten die deze belastingplichtige normaal heeft om soortgelijke inkomsten in de staat van vestiging te verwerven. Om te voorkomen dat niet-ingezeten financiële instellingen gemiddelde kosten aftrekken die de bronstaat van de inkomsten overmatig hoog zou achten, kan laatstgenoemde staat de mogelijkheid tot kostenaftrek tot een vastgesteld maximumbedrag beperken, bijvoorbeeld op basis van de gemiddelde kosten van ingezeten banken voor soortgelijke transacties. Hoe dan ook is de moeilijkheid om bepaalde kosten te relateren aan bepaalde inkomsten geen geldige rechtvaardigingsgrond om de bruto-inkomsten van niet-ingezetenen in de bronstaat te belasten of om deze inkomsten in de praktijk zwaarder te belasten dan soortgelijke inkomsten van ingezeten belastingplichtigen.

19 De Portugese Republiek voert aan dat de door de Commissie gestelde discriminerende behandeling louter op een vermoeden berust. Aangezien de Commissie de gestelde niet-nakoming niet heeft aangetoond, moet haar beroep worden verworpen.

20 Ook indien er werkelijk sprake is van gevallen waarin, gelet op de concrete omstandigheden van de financiële transactie, een verschil in belastingdruk kan worden vastgesteld bij de belasting over rente-inkomsten van ingezeten financiële instellingen en van niet-ingezeten financiële instellingen, is dat verschil in behandeling niet discriminerend en beperkt het geenszins de in de artikelen 49 EG en 56 EG en de artikelen 36 en 40 EER-Overeenkomst neergelegde vrijheden.

21 De situatie van ingezeten financiële instellingen is immers niet objectief vergelijkbaar met die van niet-ingezeten financiële instellingen, zodat een verschil in behandeling ter zake van de belastbare grondslag voor in Portugal verkregen rente-inkomsten gerechtvaardigd is. Dat verschil vloeit voort uit de bijzondere aard van financiële transacties en de dienstverlening betreffende kredietverstrekking, en heeft te maken met het feit dat het gewoonlijk niet mogelijk is een karakteristiek verband te leggen tussen de gemaakte kosten en de verkregen inkomsten of voor elke transactie de gerealiseerde winst te relateren aan de voor de financiering gebruikte middelen. Bijgevolg moet voor de berekening van de belasting over de rente-inkomsten van niet-ingezeten financiële instellingen worden uitgegaan van de bruto-inkomsten, terwijl de inkomsten van ingezeten financiële instellingen worden belast op basis van de netto-inkomsten. Voor zover bij ingezeten financiële instellingen het gehele inkomen in aanmerking wordt genomen, ongeacht de plaats waar de inkomsten zijn verkregen, kan ook rekening worden gehouden met alle gemaakte kosten.

22 In elk geval moet de in het geding zijnde regeling gerechtvaardigd worden geacht om dwingende redenen van algemeen belang. De Portugese Republiek verwijst daarbij naar de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid overeenkomstig het fiscale territorialiteitsbeginsel, en naar de bestrijding van belastingontwijking.

23 In dupliek voegt deze lidstaat daar met name aan toe dat, nu de Commissie erkent dat onmogelijk kan worden bepaald welke middelen een entiteit concreet heeft gebruikt om krediettransacties in een bepaalde staat te financieren, de aan het betoog van de Commissie ten grondslag liggende „wettelijke constructie" verder gaat dan is toegestaan op grond van het gemeenschapsrecht. De in het geding zijnde regeling kan dan ook niet onverenigbaar worden geacht met het EG-Verdrag of de EER-Overeenkomst.

24 Het door de Commissie voorgestane stelsel komt erop neer dat een abstract en kunstmatig bedrag van de inkomsten van niet-ingezeten financiële instellingen wordt afgetrokken, wat wil zeggen dat het resultaat van de transactie in het geheel niet overeenkomt met de werkelijke netto-inkomsten van niet-ingezeten marktdeelnemers. Ook bestaat er in een dergelijk systeem, anders dan in de door de Commissie in dit verband aangevoerde rechtspraak wordt verlangd, geen enkel verband tussen de in aanmerking genomen uitgaven en de activiteit waarmee de belastbare inkomsten zijn verworven. Bijgevolg verkeren ingezeten en niet-ingezeten entiteiten niet in een objectief vergelijkbare situatie met betrekking tot de in het geding zijnde regeling.

25 Volgens de Republiek Litouwen, die intervenieert ter ondersteuning van de Portugese Republiek, moet om te bepalen of er sprake is van een verschil in behandeling in het nadeel van niet-ingezeten financiële instellingen niet alleen rekening worden gehouden met de belasting in de bronstaat van de inkomsten, maar ook met de belasting die in de staat van vestiging van de betrokken entiteiten wordt geheven. In casu kijkt de Commissie echter alleen naar de behandeling ingevolge de toepassing van de Portugese wettelijke regeling en houdt zij geen rekening met de gevolgen die de wettelijke regeling van de staat van vestiging van die entiteiten heeft voor hun mogelijkheden en bereidheid om hun diensten in Portugal aan te bieden. Vastgesteld moet dan ook worden dat de Commissie de gestelde niet-nakoming niet heeft aangetoond.

Beoordeling door het Hof

26 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak aan de Commissie staat, in het kader van een niet-nakomingsprocedure krachtens artikel 226 EG, om de gestelde niet-nakoming aan te tonen. Zij moet het Hof de feitelijke gegevens verschaffen die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van deze niet-nakoming, en kan zich daarbij niet baseren op een of ander vermoeden (zie met name arresten van 5 oktober 1989, Commissie/Nederland, 290/87, Jurispr. blz. 3083, punten 11 en 12, en 4 maart 2010, Commissie/Frankrijk, C-241/08, Jurispr. blz. I-1697, punt 22).

27 Om aan te tonen dat de Portugese regeling, waarvan niet wordt betwist dat ingezeten en niet-ingezeten entiteiten met betrekking tot de IRC verschillend worden behandeld, leidt tot een zwaardere belasting van niet-ingezeten entiteiten, baseert de Commissie zich in casu op een cijfervoorbeeld waarin ervan wordt uitgegaan dat de winstmarge van de in dat voorbeeld genoemde entiteit 10 % bedraagt.

28 Zoals blijkt uit de tabel van de advocaat-generaal in punt 31 van haar conclusie en om de in de punten 37 tot en met 39 daarvan nader uiteengezette redenen, is deze winstmarge doorslaggevend om te bepalen of een regeling als die welke in het geding is tot een zwaardere belasting van niet-ingezeten entiteiten leidt, nu het belastingtarief niet de enige factor is waarmee in dit verband rekening dient te worden gehouden.

29 Voor zover de betrokken, door de Commissie zelf als „theoretisch" omschreven berekening door de Portugese regering wordt betwist op grond dat de premisse waarvan wordt uitgegaan volledig losstaat van de realiteit, en nu deze regering een berekening op basis van een andere winstmarge vermeldt waarbij ingezeten entiteiten zwaarder worden belast, stond het aan de Commissie, zoals de advocaat-generaal in punt 40 van haar conclusie heeft opgemerkt, om aan te tonen dat de cijfers waarop haar berekening is gebaseerd, de economische realiteit weergeven. De Commissie had met name statistische gegevens of informatie betreffende de rentetarieven voor leningen van banken en de herfinancieringsvoorwaarden kunnen verschaffen om de plausibiliteit van haar berekeningen kracht bij te zetten.

30 Vastgesteld moet echter worden dat de Commissie in casu, tijdens de schriftelijke behandeling of ter terechtzitting en zelfs na uitdrukkelijk verzoek van het Hof, geen overtuigende gegevens heeft verschaft waaruit blijkt dat de cijfers die zij aanvoert ter ondersteuning van haar stelling stroken met de realiteit en dat haar cijfervoorbeeld niet louter theoretisch is.

31 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat de Commissie de aan de Portugese Republiek verweten niet-nakoming in casu niet heeft aangetoond.

32 Derhalve moet het beroep van de Commissie worden verworpen.

Kosten

33 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Portugese Republiek in de kosten te worden verwezen. De Republiek Litouwen, die is tussengekomen aan de zijde van de Portugese Republiek, draagt overeenkomstig artikel 69, lid 4, eerste alinea, van dit Reglement haar eigen kosten.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart:

1) Het beroep wordt verworpen.

2) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.

3) De Republiek Litouwen draagt haar eigen kosten.

ondertekeningen