Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

13. juli 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — artikel 56 TEUF — fri udveksling af tjenesteydelser — restriktioner — skattelovgivning — beskatning af de oppebårne renter — forskelsbehandling mellem hjemmehørende finansielle institutioner og ikke-hjemmehørende finansielle institutioner«

I sag C-18/15

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) ved afgørelse af 29. oktober 2014, indgået til Domstolen den 19. januar 2015, i sagen:

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

mod

Fazenda Pública,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne F. Biltgen (refererende dommer), A. Borg Barthet, E. Levits og M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. januar 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Brisal – Auto Estradas do Litoral SA og KBC Finance Ireland ved advogados J. Lampreia, R. Seabra Moura og F. Antas

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva og M. Rebelo, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved J.-C. Halleux, N. Zimmer og M. Jacobs, som befuldmægtigede

* Processprog: portugisisk.

— den danske regering ved C. Thorning og M. Wolff, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og P. Guerra e Andrade, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. marts 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (herefter »Brisal«), der har hjemsted i Portugal, og KBC Finance Ireland (herefter »KBC«), som er en bank med hjemsted i Irland, og på den anden side Fazenda Pública (statskassen, Portugal) vedrørende dels beregningen af den selskabsskat (herefter »IRC«), der vedrører de af KBC oppebårne renteindtægter, dels indeholdelsen af denne skat.

Retsforskrifter

Portugisisk ret

3 I overensstemmelse med artikel 4, stk. 2, i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas (lov om selskabsskat), som vedtaget ved Decreto-Lei n.º 442-B/88 (lovdekret nr. 442-B/88) af 30. november 1988 (*Diário da República*, serie I, nr. 277 af 30.11.1988), og som affattet ved Decreto-Lei nº 211/2005 (lovdekret nr. 211/2005) af 7. december 2005 (*Diário da República*, serie I-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 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 eller har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse på portugisisk område, eller hvis betaling kan henføres til et fast driftssted i denne stat.

4 I mangel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver sådan indkomst i henhold til CIRC's artikel 80, stk. 2, litra c), principielt beskattet med en sats på 20%, og skattegrundlaget udgøres af den i Portugal oppebårne bruttoindkomst. I overensstemmelse med CIRC's artikel 88, stk. 1, litra c), artikel 88, stk. 3, litra b), og artikel 88, stk. 5, er den IRC, der indeholdes som kildeskat, endelig.

5 I henhold til CIRC's artikel 80, stk. 1, bliver de renteindtægter, som hjemmehørende finansielle institutioner oppebærer, beskattet med en sats på 25%. Skattegrundlaget udgøres imidlertid kun af nettobeløbet på de oppebårne renter. I overensstemmelse med CIRC's artikel 90, stk. 1, litra a), indeholdes IRC desuden ikke som kildeskat for så vidt angår disse finansielle institutioner.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Den Portugisiske Republik og Irland

6 Artikel 11 i Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (overenskomst mellem Den Portugisiske Republik og Irland til undgåelse af dobbeltbeskatning og til forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskat), som blev indgået i Dublin den 1. juni 1993 (*Diário da República*, serie I-A, nr. 144 af 24.6.1994, s. 3310), fastsætter:

»1 – Renter, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2 – Sådanne renter kan dog også beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men hvis den person, der oppebærer renterne, er den retmæssige ejer heraf, må den således pålagte skat ikke overstige 15% af bruttobeløbet på renterne.

De kontraherende staters kompetente myndigheder skal ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af denne begrænsning.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Den 30. september 2004 indgik Brisal en kontrakt om ekstern finansiering, benævnt *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, for et beløb på 262 726 055 EUR med henblik på at sikre gennemførelsen af alle aktiviteter hidrørende fra en koncessionsaftale, som tidligere var blevet indgået med den portugisiske stat. Denne kontrakt om ekstern finansiering blev indgået med et konsortium af banker, hvoraf kun nogle havde hjemsted på portugisisk område.

8 Den 29. marts 2005 blev dette konsortium gennem en aftaleoverdragelse udvidet med andre finansielle institutioner, herunder KBC.

9 Hvad angår den del af aftalen, der vedrørte KBC, indeholdt og betalte Brisal 59 386 EUR i IRC til den portugisiske stat. Beløbet blev beregnet på grundlag af de renter, som skyldtes til KBC mellem september 2005 og september 2007, og som udgjorde 350 806,07 EUR.

10 Den 28. september 2007 indgav Brisal og KBC en klage over denne beskatning til det kompetente skattekontor med den begrundelse, at beskatningen var i strid med artikel 56 TEUF.

11 Da Brisal og KBC ikke fik medhold i klagen, anlagde de sag ved Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Sintra, Portugal), hvor de heller ikke fik medhold. Den nævnte domstol fandt, at det fremgik af dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), at den omstændighed, at en national lovgivning med hensyn til pligten til at indeholde kildeskat af indkomsten fastsætter en forskellig behandling af hjemmehørende selskaber og ikke-hjemmehørende selskaber, ikke i sig selv udgør en tilsidesættelse af princippet om fri udveksling af tjenesteydelser, eftersom disse to kategorier af selskaber ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation. Den nævnte domstol anførte desuden, at Domstolen allerede havde frifundet Den Portugisiske Republik i et traktatbrudssøgsmål, som Europa-Kommissionen havde anlagt mod denne, og som var støttet på de samme grunde som dem, Brisal og KBC har gjort gældende i forbindelse med tvisten i hovedsagen.

12 Til støtte for den for Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) iværksatte appel har Brisal og KBC gjort gældende, at de renter, som ikke-hjemmehørende finansielle institutioner oppebærer i Portugal, er genstand for kildeskat med en frigørende sats på 20% – eller til en mindre sats i tilfælde af anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst – som pålægges bruttoindkomsten, hvorimod de af hjemmehørende finansielle institutioner oppebårne renter, der ikke er genstand for kildeskat, beskattes af deres nettoværdi med en sats på 25%. Ikke-hjemmehørende finansielle institutioner pålægges dermed en tungere skattebyrde end hjemmehørende finansielle institutioner, hvilket er i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser og med de frie kapitalbevægelser, som er fastsat i henholdsvis artikel 56 TEUF og artikel 63 TEUF.

13 Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har anført, at tvisten i hovedsagen vedrører den frie udveksling af tjenesteydelser, og at de restriktive virkninger på de frie kapitalbevægelser og på friheden til at foretage betalinger blot er den direkte og naturlige følge af eventuelle restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser. Det skal derfor alene efterprøves, om CIRC's artikel 80, stk. 2, litra c), er i overensstemmelse med artikel 56 TEUF som fortolket af Domstolen i bl.a. dom af 12. juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), af 3. oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), og af 15. februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at der med henblik på løsningen af denne sag ikke skal henvises til dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), men snarere til dom af 12. juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Selv om logikken bag den sidstnævnte dom kan anses for at frembyde lighedstegn med den i hovedsagen omhandlede logik, har Domstolen imidlertid ikke udtrykkeligt udtalt sig om beskatningen af de grænseoverskridende renteudbetalinger, som involverer finansielle institutioner.

15 Tilbage står derfor at afgøre, om hjemmehørende finansielle institutioner og ikke-hjemmehørende finansielle institutioner befinder sig i en sammenlignelig situation, og om der i forbindelse med den pågældende beskatning såvel for de førstnævnte som for de sidstnævnte skal tages hensyn til finansieringsomkostningerne ved de tildelte lån eller til de med den udøvede økonomiske virksomhed direkte forbundne omkostninger, samt, i bekræftende fald, hvor stor forskellen skal være, for at det kan fastslås, at ikke-hjemmehørende institutioner de facto befinder sig i en mindre gunstig situation end hjemmehørende institutioner. Disse spørgsmål er heller ikke blevet afgjort i dom af 17. juni 2010, Kommissionen mod Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 56 TEUF til hinder for en national skattelovgivning, hvorved bestemmes, at finansielle institutioner, der ikke er hjemmehørende i Portugal, er skattepligtige for de renteindtægter, som er oppebåret på dette territorium, ved indeholdelse af en endelig kildeskat med en fast sats på 20% (eller en lavere sats, såfremt der foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst), der finder anvendelse på bruttoindtægterne – uden at der kan foretages fradrag for erhvervsudgifter, der er direkte forbundet med den udøvede finansielle virksomhed – hvorimod de af hjemmehørende finansielle institutioner indtjente renter medregnes i den samlede skattepligtige indkomst, hvorved der ved fastsættelsen af fortjenesten med henblik på [IRC] foretages fradrag af de udgifter, der er forbundet med den udøvede virksomhed, således at der på nettorenteindtægterne anvendes den almindelige rentesats på 25%?

2) Gælder dette forbud også, når det fastslås, at de hjemmehørende finansielle institutioners beskatningsgrundlag – efter fradrag for de finansieringsomkostninger, der er forbundet med renteindtægter, eller de udgifter, som har en direkte økonomisk forbindelse med disse indtægter – er eller kan være pålagt en højere skat end den kildeskat, som er indeholdt i de ikke-hjemmehørende institutioners bruttoomsætning?

3) Kan de omkostninger til finansiering, der er forbundet med den ydede långivning, eller de udgifter, som har en direkte økonomisk forbindelse med de oppebårne renteindtægter, påvises ved anvendelse af de oplysninger, der leveres af EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) eller LIBOR (London Interbank Offered Rate) – enheder for de gennemsnitlige renter, der benyttes ved finansiering mellem bankerne, og som bankerne benytter ved udøvelsen af deres virksomhed?«

Om de præjudicielle spørgsmål

17 Indledningsvis bemærkes, at henset til den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder fandt sted inden den 1. december 2009, dvs. inden EUF-traktatens ikrafttræden, skal den fortolkning, som den forelæggende ret anmoder om, anses for at vedrøre artikel 49 EF og ikke artikel 56 TEUF.

18 Med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst dels, om artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter ikke-hjemmehørende finansielle institutioner gennem en kildeskat beskattes af de renteindtægter, som de har oppebåret i landet, uden mulighed for fradrag af erhvervsmæssige omkostninger, hvorimod hjemmehørende finansielle institutioner ikke pålægges en sådan kildeskat og kan fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den udøvede finansielle virksomhed, dels hvorledes disse omkostninger skal fastlægges.

19 Med henblik på at besvare disse spørgsmål skal det først efterprøves, om artikel 49 EF er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der indeholdes kildeskat af ikke-hjemmehørende finansielle institutioners indtjening, hvorimod hjemmehørende finansielle institutioners indtjening ikke pålægges en sådan kildeskat. Dernæst skal det fastslås, om den omstændighed, at de førstnævnte til forskel fra de sidstnævnte ikke kan fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med udøvelsen af den pågældende finansielle virksomhed, udgør en restriktion i denne bestemmelses forstand, og i bekræftende fald om en sådan restriktion kan begrundes. Endelig skal der redegøres nærmere for, om gennemsnitlige rentesatser som de i anmodningen om præjudiciel afgørelse omhandlede kan anses for at udgøre erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende finansielle virksomhed.

20 Hvad angår det første af disse led fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret selv er af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling ikke så meget følger af anvendelsen af to forskellige beskatningsteknikker som af afslaget på at indrømme ikke-hjemmehørende finansielle institutioner muligheden for at fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, mens hjemmehørende finansielle institutioner indrømmes en sådan mulighed. Desuden indeholder de for Domstolen fremlagte sagsakter ingen oplysninger med hensyn til dette første led af den præjudicielle anmodning.

21 Under disse omstændigheder er det tilstrækkeligt at bemærke, således som generaladvokaten har anført i punkt 22 i forslaget til afgørelse, at det fremgår af Domstolens praksis, at anvendelsen af kildeskat som beskatningsteknik på ikke-hjemmehørende tjenesteydere, mens hjemmehørende tjenesteydere ikke er genstand for en sådan kildeskat, kan – selv om den udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser – begrundes i tvingende almene hensyn, såsom f.eks. nødvendigheden af at sikre en effektiv inddrivelse af indkomstskat (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 35, og af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 39).

22 Artikel 49 EF skal derfor fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der indeholdes kildeskat af ikke-hjemmehørende finansielle institutioners indtjening i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne leveres, hvorimod indtjeningen hos finansielle institutioner, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke pålægges en sådan

kildeskat, forudsat at indeholdelsen af kildeskat hos de ikke-hjemmehørende finansielle institutioner er begrundet i et tvingende alment hensyn og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte formål.

23 Hvad angår det andet led af anmodningen om præjudiciel afgørelse bemærkes, at Domstolen for så vidt angår medregningen af erhvervsmæssige omkostninger med direkte forbindelse til den udøvede virksomhed allerede har fastslået, at hjemmehørende tjenesteydere og ikke-hjemmehørende tjenesteydere befinder sig i en sammenlignelig situation (jf. i denne retning dom af 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, præmis 27, af 6.7.2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, præmis 20, og af 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 23).

24 Domstolen har heraf udledt, at artikel 49 EF er til hinder for en national skattelovgivning, hvorefter der ved beskatningen af ikke-hjemmehørende som hovedregel skal tages hensyn til bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige omkostninger, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse omkostninger (dom af 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, præmis 29 og 55, af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 42, og af 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 23).

25 I det foreliggende tilfælde, og henset til det argument, der bl.a. er blevet fremsat af Den Portugisiske Republik, og hvorefter de af de finansielle institutioner leverede tjenesteydelser med hensyn til det i artikel 49 EF omhandlede princip om fri udveksling af tjenesteydelser principielt skal behandles anderledes end tjenesteydelser leveret på andre aktivitetsområder, eftersom det er umuligt at påvise nogen karakteristisk sammenhæng mellem de afholdte omkostninger og de oppebårne renteindtægter, ønsker den forelæggende ret oplyst, om den retspraksis, hvortil der henvises i den foregående præmis, kan overføres til hovedsagen.

26 I denne henseende skal det bemærkes, at Domstolen ikke har sondret mellem de forskellige kategorier af tjenesteydelser. Desuden omfatter artikel 49 EF, sammenholdt med artikel 50 EF, uden forskel alle de kategorier af tjenesteydelser, som er opregnet i den sidstnævnte bestemmelse. Det er kun artikel 51, stk. 2, EF, der fastsætter, at liberaliseringen af de af bankernes tjenesteydelser, som er forbundet med kapitalbevægelser, skal gennemføres sideløbende med liberaliseringen af kapitalbevægelserne. EF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser indeholder imidlertid intet til støtte for den antagelse, at bankernes tjenesteydelser skal behandles anderledes end de øvrige tjenesteydelser som følge af, at det er umuligt at påvise nogen karakteristisk sammenhæng mellem de afholdte omkostninger og de oppebårne renteindtægter.

27 De tjenesteydelser, der leveres af finansielle institutioner, kan derfor ikke med hensyn til det i artikel 49 EF omhandlede princip om fri udveksling af tjenesteydelser principielt behandles anderledes end de tjenesteydelser, der leveres på andre aktivitetsområder.

28 Det følger heraf, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter ikke-hjemmehørende finansielle institutioner beskattes af de renteindtægter, som de har oppebåret i den pågældende medlemsstat, uden at blive indrømmet mulighed for at fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende virksomhed, hvorimod hjemmehørende finansielle institutioner indrømmes en sådan mulighed, udgør en restriktion for den fire udveksling af tjenesteydelser, der i princippet er forbudt i medfør af artikel 49 EF.

29 Som det imidlertid fremgår af Domstolens faste praksis, kan en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser tillades, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. I et sådant tilfælde skal anvendelsen af denne restriktion desuden være egnet til at sikre, at det forfulgte formål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det pågældende formål (dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 36).

30 Det skal derfor efterprøves, om en restriktion som den i hovedsagen omhandlede gyldigt kan begrundes i de grunde, der er anført i det foreliggende tilfælde.

31 I denne henseende fremgår det for det første af forelæggelsesafgørelsen, at den begrundelse, der er blevet fremsat for den forelæggende ret, vedrører den omstændighed, at ikke-hjemmehørende finansielle institutioner pålægges en gunstigere beskatningssats end den, som pålægges hjemmehørende finansielle institutioner.

32 Domstolen har imidlertid gentagne gange fastslået, at en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ikke kan anses for at være forenelig med EU-retten på grund af, at der eventuelt findes andre fordele (jf. i denne retning dom af 1.7.2010, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 41, og af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 31).

33 Det følger heraf, at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, såsom den i hovedsagen omhandlede, ikke kan begrundes i den omstændighed, at ikke-hjemmehørende finansielle institutioner pålægges en lavere beskatningssats end hjemmehørende finansielle institutioner.

34 For det andet har Den Portugisiske Republik inden for rammerne af retsforhandlingerne for Domstolen anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er begrundet i kravet om at opretholde den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, i ønsket om at forhindre, at de pågældende erhvervsmæssige omkostninger bliver fradraget to gange, og i nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning.

35 Hvad for det første angår den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bemærkes, at Domstolen ganske vist har anerkendt, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne udgør et lovligt formål, og at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 42).

36 Det fremgår imidlertid ligeledes af Domstolens praksis, at medlemsstaterne er forpligtede til at overholde ligebehandlingsprincippet og den i den primære EU-ret sikrede frie bevægelighed, når de gør brug af denne frihed og inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning fastsætter tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. i denne retning dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 37).

37 Som anført af generaladvokaten i punkt 59-62 i forslaget til afgørelse, er der imidlertid i det foreliggende tilfælde ingen forhold, der kan forklare, hvorfor fordelingen af beskatningsbeføjelserne skulle kræve, at ikke-hjemmehørende finansielle institutioner for så vidt angår fradrag for erhvervsmæssige omkostninger med direkte forbindelse til deres i denne medlemsstat skattepligtige indkomst skal behandles mindre gunstigt end hjemmehørende finansielle institutioner.

38 Hvad for det andet angår det ønske om at forhindre dobbelt fradrag for de erhvervsmæssige omkostninger, der kan knyttes til kampen mod skattesvig, skal det blot bemærkes, at Den Portugisiske Republik ikke har sat Domstolen i stand til at bedømme rækkevidden af dette argument, idet den uden yderligere præciseringer har begrænset sig til at gøre gældende, at der foreligger en eventuel risiko for, at de pågældende omkostninger kan fradrages for anden gang i tjenesteyderens hjemstedsstat, uden at påvise, hvorledes gennemførelsen af bestemmelserne i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier (EFT 1977, L 336, s. 15), som ændret ved

Rådets direktiv 2004/106/EF af 16. november 2004 (EUT 2004, L 359, s. 30), der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ikke gjorde det muligt at undgå denne risiko (jf. i denne retning dom af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 52).

39 Hvad for det tredje angår nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning bemærkes, at selv om Domstolen har fastslået, at et sådant formål udgør et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser (jf. bl.a. dom af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 35 og 36, og af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 39), skal anvendelsen af denne restriktion desuden være egnet til at sikre, at det forfulgte formål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det pågældende formål (dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 36).

40 Hvad imidlertid angår en restriktion som den i hovedsagen omhandlede må det fastslås, at denne ikke er nødvendig for at sikre en effektiv opkrævning af IRC.

41 Som anført af generaladvokaten i punkt 70-72 i forslaget til afgørelse, skal det nemlig indledningsvis anføres, at Den Portugisiske Republiks argument om, at indrømmelsen til delvist skattepligtige personer af muligheden for at fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med de på denne medlemsstats område leverede tjenesteydelser, medfører en administrativ byrde for de nationale skattemyndigheder, også gælder mutatis mutandis for fuldt skattepligtige personer.

42 Den yderligere administrative byrde, som eventuelt rammer modtageren af tjenesteydelsen, når denne skal medregne de erhvervsmæssige omkostninger, som tjenesteyderen anmoder om fradrag for, opstår desuden kun i en ordning, der fastsætter, at dette fradrag skal foretages, inden der indeholdes kildeskat, og kan derfor undgås ved, at tjenesteyderen efter opkrævningen af IRC gives mulighed for at gøre sin fradragsret gældende direkte over for myndighederne. I et sådant tilfælde vil retten til fradrag materialisere sig i en tilbagebetaling af en andel af den indeholdte kildeskat.

43 Endelig tilkommer det tjenesteyderen at beslutte, om denne finder det hensigtsmæssigt at investere ressourcer i udfærdigelsen og oversættelsen af dokumenter, der skal bevise, at de erhvervsmæssige omkostninger, som tjenesteyderen ønsker fradrag for, faktisk er blevet afholdt, og bevise arten af disse omkostninger.

44 Hvad angår det tredje led af anmodningen om præjudiciel afgørelse, dvs. den måde, hvorpå de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med de renteindtægter, som er oppebårne på grundlag af en lånekontrakt som den i hovedsagen omhandlede, skal fastlægges, bemærkes, at Domstolen har fastslået, at en medlemsstat, der indrømmer hjemmehørende mulighed for at fradrage sådanne omkostninger, i princippet ikke kan afvise, at ikke-hjemmehørende medregner disse omkostninger (dom af 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 23).

45 For så vidt angår medregningen af de nævnte omkostninger følger det heraf, at ikke-hjemmehørende i princippet skal behandles på samme måde som hjemmehørende, og at de skal kunne fradrage omkostninger af samme art som dem, de sidstnævnte må fradrage.

46 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at der ved erhvervsmæssige omkostninger, som er direkte forbundet med de indtægter, der er oppebåret i den medlemsstat, hvor virksomheden er udøvet, skal forstås de omkostninger, der er foranlediget af denne virksomhed, og som dermed er nødvendige for udøvelsen heraf (jf. i denne retning dom af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

47 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse, dvs. ydelse af et finanslån, skal det fastslås, at leveringen af en sådan ydelse nødvendigvis giver anledning til erhvervsmæssige omkostninger – såsom f.eks. rejseudgifter og udgifter til indlogering eller til juridisk eller skattemæssig rådgivning – hvis

direkte forbindelse med det pågældende lån og hvis faktiske beløb er forholdsvis lette at godtgøre. For så vidt som delvist skattepligtige personer skal have ret til den samme behandling som fuldt skattepligtige personer, skal de derfor for så vidt angår disse omkostninger indrømmes de samme muligheder for fradrag, samtidig med at de er underlagt de samme krav, navnlig med hensyn til bevisbyrden.

48 Det skal tilføjes, at udøvelsen af denne virksomhed ligeledes indebærer finansieringsomkostninger, der i princippet skal anses for at være nødvendige for udøvelsen af den nævnte virksomhed, men for hvilke det kan vise sig sværere at godtgøre den direkte forbindelse med et bestemt finanslån eller det faktiske beløb. Den samme betragtning gælder, således som generaladvokaten har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, for den andel af den finansielle institutions generelle omkostninger, som kan anses for at være nødvendig for ydelsen af et bestemt finanslån.

49 Den blotte omstændighed, at dette bevis er sværere at føre, gør det imidlertid ikke tilladt for en medlemsstat uden undtagelse at give de ikke-hjemmehørende – der er delvist skattepligtige personer – afslag på et fradrag, som den indrømmer de hjemmehørende – som er fuldt skattepligtige personer – for så vidt som det ikke på forhånd kan udelukkes, at en ikke-hjemmehørende er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at de erhvervsmæssige omkostninger, der ønskes fradraget, faktisk er blevet afholdt, og kontrollere arten af disse omkostninger (jf. analogt dom af 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 53, og af 26.5.2016, Kohll og Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 55).

50 Der er nemlig intet til hinder for, at de pågældende skattemyndigheder kræver, at den ikke-hjemmehørende fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de i lovgivningen fastsatte betingelser for at kunne fradrage omkostningerne er opfyldt, og følgelig afgøre, om det ønskede fradrag skal indrømmes eller ej (jf. analogt dom af 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 54, og af 26.5.2016, Kohll og Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 56).

51 I denne sammenhæng må det fastslås, at den portugisiske regering ikke er fremkommet med nogen oplysninger vedrørende de grunde, der kunne være til hinder for, at de nationale skattemyndigheder skulle tage hensyn til de beviser, som fremlægges af ikke-hjemmehørende finansielle institutioner.

52 Det tilkommer den forelæggende ret, for hvilken tvisten i hovedsagen er blevet indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, i forbindelse med denne tvist at fastslå dels, hvilke af de af KBC anførte omkostninger der kan anses for at være erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende finansvirksomhed i den nationale lovgivnings forstand, dels den andel af de generelle omkostninger, som kan anses for at være direkte forbundet med denne virksomhed (jf. analogt dom af 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 26).

53 I denne henseende skal det tilføjes, at medmindre den nationale lovgivning ved beregningen af de afholdte finansieringsomkostninger tillader hjemmehørende finansielle institutioner at medregne rentesatser – såsom de rentesatser, som den forelæggende ret har anført i sit tredje præjudicielle spørgsmål – kan den nævnte ret i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke tage hensyn til disse satser.

54 Disse udgør nemlig kun gennemsnitlige satser, der benyttes ved finansiering mellem bankerne, og svarer ikke til de finansieringsomkostninger, der faktisk er afholdt. Som det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, er det i hovedsagen omhandlede lån desuden ikke udelukkende blevet finansieret gennem midler lånt hos KBC's moderselskab og andre banker, men også gennem midler, der var blevet indsat af KBC's kunder.

55 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål derfor besvares som følger:

— Artikel 49 EF er ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter der indeholdes kildeskat af indtjeningen hos ikke-hjemmehørende finansielle institutioner i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne leveres, hvorimod indtjeningen hos finansielle institutioner, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke pålægges en sådan kildeskat, forudsat at indeholdelsen af kildeskat hos de ikke-hjemmehørende finansielle institutioner er begrundet i et tvingende alment hensyn og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte formål.

— Artikel 49 EF er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter ikke-hjemmehørende finansielle institutioner som hovedregel beskattes af de renteindtægter, som de oppebærer i den pågældende medlemsstat, uden at blive indrømmet mulighed for at fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende virksomhed, hvorimod hjemmehørende finansielle institutioner indrømmes en sådan mulighed.

— Det tilkommer den nationale domstol på grundlag af national ret at afgøre, hvilke erhvervsmæssige omkostninger der kan anses for at være direkte forbundet med den pågældende virksomhed.

Sagens omkostninger

56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 49 EF er ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter der indeholdes kildeskat af indtjeningen hos ikke-hjemmehørende finansielle institutioner i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne leveres, hvorimod indtjeningen hos finansielle institutioner, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke pålægges en sådan kildeskat, forudsat at indeholdelsen af kildeskat hos de ikke-hjemmehørende finansielle institutioner er begrundet i et tvingende alment hensyn og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte formål.

Artikel 49 EF er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter ikke-hjemmehørende finansielle institutioner som hovedregel beskattes af de renteindtægter, som de oppebærer i den pågældende medlemsstat, uden at blive indrømmet mulighed for at fradrage de erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende virksomhed, hvorimod hjemmehørende finansielle institutioner indrømmes en sådan mulighed.

Det tilkommer den nationale domstol på grundlag af national ret at afgøre, hvilke erhvervsmæssige omkostninger der kan anses for at være direkte forbundet med den pågældende virksomhed.

Underskrifter