ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

13 juli 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Artikel 56 VWEU — Vrij verrichten van diensten — Beperkingen — Belastingwetgeving — Belasting over ontvangen rente — Verschil in behandeling tussen ingezeten en niet-ingezeten financiële instellingen”

In zaak C-18/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) bij beslissing van 29 oktober 2014, ingekomen bij het Hof op 19 januari 2015, in de procedure

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

tegen

Fazenda Pública,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, F. Biltgen (rapporteur), A. Borg Barthet, E. Levits en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 januari 2016,

gelet op de opmerkingen van:

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

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva en M. Rebelo als gemachtigden,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux, N. Zimmer en M. Jacobs als gemachtigden,

* Procestaal: Portugees.

— de Deense regering, vertegenwoordigd door C. Thorning en M. Wolff als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en P. Guerra e Andrade als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 maart 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 56 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (hierna: „Brisal"), gevestigd in Portugal, en KBC Finance Ireland (hierna: „KBC"), een bankinstelling met zetel in Ierland, enerzijds, en Fazenda Pública (Schatkist, Portugal), anderzijds, over de berekening van de vennootschapsbelasting (hierna: „IRC") over door KBC ontvangen rente en de bronheffing in deze vennootschapsbelasting.

Toepasselijke bepalingen

Portugees recht

3 Overeenkomstig artikel 4, lid 2, van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (wetboek van vennootschapsbelasting), goedgekeurd bij Decreto-Lei nº 442-B/88 (wetsdecreet nr. 442-B/88) van 30 november 1988 (*Diário da República* I, reeks I-A, nr. 277, van 30 november 1988), in de versie die voortvloeit uit Decreto-Lei nº 211/2005 (wetsdecreet nr. 211/2005) van 7 december 2005 (*Diário da República* I, reeks I-A, nr. 234, van 7 december 2005) (hierna: „CIRC"), zijn rechtspersonen en andere entiteiten die hun zetel noch hun daadwerkelijk bestuur op het Portugese grondgebied hebben, uitsluitend voor de op dit grondgebied verkregen inkomsten aan de IRC onderworpen. Onder deze inkomsten valt, ingevolge artikel 4, lid 3, onder c), CIRC, rente betaald door schuldenaars die op het Portugese grondgebied wonen of daar hun zetel of daadwerkelijk bestuur hebben, of waarvan de betaling toerekenbaar is aan een in die Staat gevestigde vaste inrichting.

4 Bij ontstentenis van een verdrag ter vermijding van dubbele belasting worden dergelijke inkomsten overeenkomstig artikel 80, lid 2, onder c), CIRC in beginsel belast tegen het tarief van 20 % en bestaat de belastbare grondslag uit de in Portugal verkregen bruto-inkomsten. Ingevolge artikel 88, lid 1, onder c), artikel 88, lid 3, onder b), en artikel 88, lid 5, CIRC wordt de IRC geheven door een bronheffing die definitief is.

5 De inkomsten bestaande uit door ingezeten financiële instellingen ontvangen rente worden overeenkomstig artikel 80, lid 1, CIRC belast tegen het tarief van 25 %. Daarentegen bestaat de belastbare grondslag uitsluitend uit het nettobedrag aan ontvangen rente. Bovendien wordt, overeenkomstig artikel 90, lid 1, onder a), CIRC de IRC van deze financiële instellingen niet door een bronheffing geheven.

Verdrag ter vermijding van dubbele belasting gesloten tussen de Portugese Republiek en Ierland

6 Artikel 11 van de Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal en Matéria de Impostos sobre o Rendimento (verdrag tussen de Portugese Republiek en Ierland ter vermijding van dubbele belasting en ter voorkoming van belastingontwijking op het gebied van de inkomstenbelasting), gesloten te Dublin op 1 juni 1993 (*Diário da República* I, reeks I-A, nr. 144, van 24 juni 1994, blz. 3310), bepaalt:

„1 – De in een verdragsluitende Staat ontvangen rente die is betaald aan een ingezetene van een andere verdragsluitende Staat, kan in die andere Staat worden belast.

2 – Deze rente kan bijgevolg ook worden belast in de verdragsluitende Staat waaruit ze afkomstig is en overeenkomstig de wetgeving van deze Staat, maar indien de ontvanger van de rente ook de daadwerkelijke begunstigde is, zal de aldus gevestigde belasting niet meer bedragen dan 15 % van het brutobedrag van deze rente.

De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten zullen in gemeen overleg bepalen op welke wijze deze grens zal worden toegepast.

[...]"

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

7 Op 30 september 2004 heeft Brisal een extern financieringscontract, onder de naam *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, ten bedrage van 262 726 055 EUR gesloten ter waarborging van de ontwikkeling van alle activiteiten in verband met een voorheen met de Portugese Staat gesloten concessie-overeenkomst. Dit extern financieringscontract werd aangegaan met een consortium van banken waarvan slechts enkele ingezetenen van Portugal waren.

8 Op 29 maart 2005 is dit consortium via een cessie-overeenkomst uitgebreid tot andere financiële instellingen, waaronder KBC.

9 Met betrekking tot het deel van het contract dat KBC aangaat, heeft Brisal een bedrag van 59 386 EUR aan bronheffing in de IRC ingehouden en aan de Portugese Staat afgedragen. Dit bedrag was berekend op basis van de rente die aan KBC verschuldigd was voor de periode van september 2005 tot september 2007, zijnde een bedrag van 350 806,07 EUR.

10 Op 28 september 2007 hebben Brisal en KBC bij de bevoegde belastingdienst bezwaar tegen deze heffing gemaakt wegens strijdigheid met artikel 56 VWEU.

11 Nadat dit bezwaar was afgewezen, hebben Brisal en KBC zich gewend tot de Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (bestuurs- en belastingrechter Sintra, Portugal), die hen eveneens in het ongelijk heeft gesteld. Deze rechter was van oordeel dat uit het arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), volgde dat het feit dat in een nationale wetgeving een verschil in behandeling bestaat tussen ingezeten en niet-ingezeten vennootschappen wat betreft de verplichting tot inhouding van een bronheffing in de inkomstenbelasting, op zich geen schending van het beginsel van vrijheid van dienstverrichting opleverde, aangezien deze twee categorieën van vennootschappen zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden. Bovendien heeft deze rechter daaraan toegevoegd dat het Hof reeds een door de Europese Commissie tegen de Portugese Republiek ingesteld beroep wegens niet-nakoming had verworpen, waarbij dit beroep was gesteund op dezelfde gronden als die welke Brisal en KBC in het hoofdgeding aanvoeren.

12 Ter onderbouwing van het hoger beroep dat Brisal en KBC hebben ingesteld bij de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal), betogen zij dat over de door niet-ingezeten financiële instellingen in Portugal verkregen rente een bronbelasting wordt ingehouden tegen een bevrijdend tarief van 20 %, of tegen een lager tarief ingeval een dubbelbelastingverdrag van toepassing is, dat wordt toegepast op de bruto-inkomsten, terwijl de door ingezeten financiële instellingen verkregen rente, waarover geen bronbelasting wordt ingehouden, tegen het tarief van 25 % wordt belast over de nettowaarde ervan. Op niet-ingezeten financiële instellingen rust dus een zwaardere fiscale last dan op ingezeten financiële instellingen, hetgeen in strijd is met de vrijheid van dienstverrichting en het vrije kapitaalverkeer, zoals gewaarborgd door artikel 56 VWEU respectievelijk artikel 63 VWEU.

13 De Supremo Tribunal Administrativo merkt op dat het in het hoofdgeding gaat om de vrijheid van dienstverrichting en dat de beperkende gevolgen voor het vrije kapitaalverkeer en het vrije betalingsverkeer slechts het rechtstreekse en natuurlijke gevolg zijn van eventuele beperkingen van de vrijheid van dienstverrichting. Dus hoeft slechts te worden nagegaan of artikel 80, lid 2, onder c), CIRC in overeenstemming is met artikel 56 VWEU, zoals door het Hof uitgelegd in met name zijn arresten van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), en 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Naar het oordeel van deze rechterlijke instantie dient voor de beslechting van het onderhavige geding niet te worden verwezen naar het arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), maar veeleer naar het arrest van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Hoewel kan worden aangenomen dat de aan laatstgenoemd arrest ten grondslag liggende logica gelijkenissen vertoont met de logica die in het hoofdgeding wordt gevolgd, heeft het Hof zich nog niet uitdrukkelijk uitgesproken over de belasting van grensoverschrijdende rentebetalingen waarbij financiële instellingen zijn betrokken.

15 Dus blijft in het midden of ingezeten en niet-ingezeten financiële instellingen zich in een vergelijkbare situatie bevinden en of bij de betrokken heffing voor beide categorieën rekening moet worden gehouden met de financieringskosten van de kredietverstrekkingen of met de kosten die rechtstreeks verbonden zijn met de uitgeoefende economische activiteit, alsmede – zo dat het geval is – op basis van welk verschil kan worden besloten dat niet-ingezeten instellingen zich de facto in een minder gunstige situatie bevinden dan ingezeten instellingen. Voor deze problematiek is evenmin een oplossing gevonden in het arrest van 17 juni 2010, Commissie/Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Daarom heeft de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzet artikel 56 VWEU zich tegen een nationale belastingregeling volgens welke financiële instellingen die geen ingezetenen van Portugal zijn, zijn onderworpen aan inkomstenbelasting over op het grondgebied van deze lidstaat vervallen rente die tegen het definitieve tarief van 20 % (of minder indien aldus is bepaald in een belastingverdrag) als bronheffing wordt geheven over de bruto-inkomsten zonder dat de rechtstreeks met de uitoefening van de financiële activiteit verbonden bedrijfskosten kunnen worden afgetrokken, terwijl de door ingezeten financiële instellingen ontvangen rente wordt betrokken in het totale belastbare inkomen waarbij eventuele met de uitoefening van de activiteit verbonden kosten worden afgetrokken bij de vaststelling van de winst met het oog op de heffing van de [IRC], zodat het algemene tarief van 25 % wordt toegepast op de uit rente verkregen netto-inkomsten?

2) Verzet artikel 56 VWEU zich ook dan tegen deze regeling wanneer blijkt dat de belastinggrondslag van ingezeten financiële instellingen, na aftrek van de financieringskosten die verband houden met de rente-inkomsten of van kosten die economisch rechtstreeks verband houden met deze inkomsten, zwaarder wordt of kan worden belast in vergelijking met de heffing van de bronbelasting over de bruto-inkomsten van niet-ingezeten financiële instellingen?

3) Kunnen daartoe de met de kredietverstrekkingen verbonden financieringskosten of de kosten die economisch rechtstreeks verband houden met de rente-inkomsten worden bewezen aan de hand van informatie afkomstig van de EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) en de LIBOR (London Interbank Offered Rate), zijnde het gemiddelde rentetarief voor interbancaire financieringen dat banken bij de uitoefening van hun activiteiten toepassen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

17 Vooraf zij vastgesteld dat, aangezien de feiten van het hoofdgeding dateren van vóór 1 december 2009, dus vóór de inwerkingtreding van het VWEU, de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging moet worden geacht betrekking te hebben op artikel 49 EG en niet artikel 56 VWEU.

18 Met zijn vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, ten eerste, of artikel 49 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke niet-ingezeten financiële instellingen via een bronheffing worden belast over de in het binnenland verkregen rente-inkomsten zonder dat de bedrijfskosten aftrekbaar zijn, terwijl ingezeten financiële instellingen niet aan die bronheffing zijn onderworpen en de rechtstreeks met de uitgeoefende financiële activiteit verbonden bedrijfskosten kunnen aftrekken, en, ten tweede, hoe die kosten moeten worden bepaald.

19 Voor de beantwoording van die vragen moet eerst worden onderzocht of artikel 49 EG zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling volgens welke een bronbelasting wordt geheven over de door niet-ingezeten financiële instellingen verkregen vergoeding, terwijl de aan ingezeten financiële instellingen betaalde vergoeding niet aan deze bronheffing is onderworpen. Vervolgens dient te worden uitgemaakt of de omstandigheid dat niet-ingezeten financiële instellingen, anders dan ingezeten financiële instellingen, hun rechtstreeks met de betrokken financiële activiteit verbonden bedrijfskosten niet kunnen aftrekken, een beperking in de zin van deze bepaling oplevert en, zo ja, of deze beperking kan worden gerechtvaardigd. Ten slotte dient te worden verduidelijkt of gemiddelde rentetarieven als die bedoeld in het verzoek om een prejudiciële beslissing, kunnen worden beschouwd als rechtstreeks met de betrokken financiële activiteit verbonden bedrijfskosten.

20 Aangaande het eerste aspect blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verwijzende rechter zelf van mening is dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling niet zozeer het gevolg is van de toepassing van twee verschillende heffingstechnieken maar veeleer van de weigering om niet-ingezetenen financiële instellingen de mogelijkheid tot aftrek van de bedrijfskosten toe te staan terwijl ingezeten financiële instellingen wel die aftrekmogelijkheid hebben. Voor het overige bevat het aan het Hof overgelegde dossier geen verdere informatie met betrekking tot dit eerste aspect van het prejudiciële verzoek.

21 Daarom behoeft slechts eraan te worden herinnerd, zoals de advocaat-generaal in punt 22 van haar conclusie heeft gedaan, dat uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de toepassing van de bronbelasting als heffingstechniek voor niet-ingezeten dienstverrichters terwijl ingezeten dienstverrichters niet aan die bronbelasting zijn onderworpen, weliswaar een beperking van de vrijheid van dienstverrichting vormt, maar kan worden gerechtvaardigd uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang, zoals de noodzaak om een doelmatige invordering van de belastingen te waarborgen (zie in die zin arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 35, en 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39).

22 Derhalve dient artikel 49 EG aldus te worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, op grond waarvan een bronbelasting wordt ingehouden op de vergoeding van niet-ingezeten financiële instellingen in de lidstaat waarin de diensten zijn verricht, terwijl de vergoeding die is betaald aan financiële instellingen die ingezetenen van die lidstaat zijn, niet aan deze bronbelasting is onderworpen, op voorwaarde dat de toepassing van de bronheffing op niet-ingezeten financiële instellingen gerechtvaardigd is uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang en niet verder gaat dan noodzakelijk is om de nagestreefde doelstelling te bereiken.

23 Aangaande het tweede aspect van het verzoek om een prejudiciële beslissing zij eraan herinnerd dat het Hof met betrekking tot de inaanmerkingneming van de rechtstreeks met de uitgeoefende activiteit verbonden bedrijfskosten reeds heeft geoordeeld dat ingezeten en niet-ingezeten dienstverrichters in een vergelijkbare situatie verkeren (zie in die zin arresten van 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punt 27; 6 juli 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punt 20, en 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 23).

24 Daaruit heeft het Hof afgeleid dat artikel 49 EG zich verzet tegen een nationale wettelijke belastingregeling, waarin als algemene regel van niet-ingezetenen belasting wordt geheven op basis van de bruto-inkomsten zonder aftrek van de bedrijfskosten, terwijl ingezetenen worden belast over hun netto-inkomsten na aftrek van die kosten (arresten van 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punten 29 en 55; 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punt 42, en 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 23).

25 Gelet op met name het door de Portugese Republiek aangevoerde argument dat door financiële instellingen verrichte diensten uit het oogpunt van de in artikel 49 EG neergelegde vrijheid van dienstverrichting in beginsel anders moeten worden behandeld dan dienstverrichtingen in andere bedrijfssectoren omdat onmogelijk enig kenmerkend verband kan worden gelegd tussen de gedragen kosten en de verkregen rente-inkomsten, vraagt de verwijzende rechter zich in casu af of de in het vorige punt aangehaalde rechtspraak kan worden toegepast op het hoofdgeding.

26 Dienaangaande zij gepreciseerd dat het Hof geen onderscheid naar de verschillende categorieën diensten heeft gemaakt. Bovendien ziet artikel 49 EG, gelezen in samenhang met artikel 50 EG, zonder onderscheid op alle categorieën diensten die in deze laatste bepaling zijn opgesomd. Enkel artikel 51, lid 2, EG bepaalt dat de liberalisatie van de door banken verrichte diensten waarmede kapitaalverplaatsingen gepaard gaan, moet worden verwezenlijkt in overeenstemming met de liberalisatie van het kapitaalverkeer. Niets in de bepalingen van het EG-verdrag inzake het vrije kapitaalverkeer biedt steun voor de stelling dat bankdiensten anders moeten worden behandeld dan andere diensten omdat onmogelijk enig kenmerkend verband kan worden gelegd tussen de gedragen kosten en de verkregen rente-inkomsten.

27 Bijgevolg kunnen door financiële instellingen verrichte diensten uit het oogpunt van de in artikel 49 EG neergelegde vrijheid van dienstverrichting in beginsel niet anders worden behandeld dan dienstverrichtingen in andere bedrijfssectoren.

28 Daaruit volgt dat een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke niet-ingezeten financiële instellingen worden belast over de in de betrokken lidstaat verkregen rente-inkomsten zonder mogelijkheid tot aftrek van de rechtstreeks met de betrokken activiteit verbonden bedrijfskosten, terwijl ingezeten financiële instellingen wel voor deze aftrek in aanmerking komen, een krachtens artikel 49 EG in beginsel verboden beperking van de vrijheid van dienstverrichting vormt.

29 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is een beperking van de vrijheid van dienstverrichting evenwel aanvaardbaar indien zij wordt gerechtvaardigd uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval is tevens vereist dat de toepassing van deze beperking geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 36).

30 Derhalve dient te worden nagegaan of voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde beperking een rechtsgeldige rechtvaardiging kan worden gevonden in de in casu aangevoerde redenen.

31 Blijkens de verwijzingsbeslissing houdt de voor de verwijzende rechter aangevoerde rechtvaardiging verband met de toepassing, op niet-ingezeten financiële instellingen, van een voordeliger belastingtarief dan het tarief dat geldt voor ingezeten financiële instellingen.

32 Het Hof heeft evenwel herhaaldelijk geoordeeld dat een ongunstige fiscale behandeling die indruist tegen een fundamentele vrijheid, niet met het recht van de Unie verenigbaar kan worden geacht omdat er eventueel andere voordelen bestaan (zie in die zin arresten van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punt 41, en 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 31).

33 Hieruit volgt dat een beperking van de vrijheid van dienstverrichting als die in het hoofdgeding niet kan worden gerechtvaardigd door de omstandigheid dat voor niet-ingezeten financiële instellingen een minder hoog belastingtarief geldt dan voor ingezeten financiële instellingen.

34 Voorts heeft de Portugese Republiek in de procedure voor het Hof aangevoerd dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling tegelijk wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te behouden, door het streven om dubbele aftrek van de betrokken bedrijfskosten te vermijden en door de noodzaak een doelmatige invordering van de belasting te waarborgen.

35 Aangaande – ten eerste – de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten dient eraan te worden herinnerd dat de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten weliswaar een door het Hof erkend legitiem doel vormt, en dat bij gebreke van door de Europese Unie vastgestelde unificatie- of harmonisatiemaatregelen de lidstaten bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde dubbele belasting op te heffen (arrest van 21 mei 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 42).

36 Evenwel blijkt eveneens uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer de lidstaten in het kader van bilaterale verdragen ter vermijding van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vaststellen, zij het gelijkheidsbeginsel en de door het primaire Unierecht gewaarborgde vrijheden van verkeer moeten eerbiedigen (zie in die zin arrest van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 37).

37 Zoals de advocaat-generaal in de punten 59 tot en met 62 van haar conclusie heeft opgemerkt, valt in casu niet in te zien waarom de verdeling van de heffingsbevoegdheid zou vereisen dat niet-ingezeten financiële instellingen op het gebied van de aftrek van de bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met hun in die lidstaat belastbare inkomsten, minder gunstig worden behandeld dan ingezeten financiële instellingen.

38 Aangaande – ten tweede – het streven om dubbele aftrek van de bedrijfskosten te vermijden, dat in verband kan worden gebracht met de bestrijding van belastingfraude, behoeft slechts te worden opgemerkt dat de Portugese Republiek, door zonder verdere precisering te wijzen op het eventuele gevaar dat de bedrijfskosten een tweede maal kunnen worden afgetrokken in de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter, het Hof niet in staat stelt de strekking van dat argument te beoordelen,

temeer nu niet wordt aangetoond dat de uitvoering van de bepalingen 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 en heffingen op verzekeringspremies (PB 1997, L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/106/EG van de Raad van 16 november 2004 (PB 2004, L 359, blz. 30), die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van kracht was, niet zou hebben volstaan om dit gevaar af te wenden (zie in die zin arrest van 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 52).

39 Aangaande – ten derde – de noodzaak om een doelmatige invordering van de belastingen te waarborgen zij eraan herinnerd dat het Hof weliswaar heeft geoordeeld dat deze doelstelling een dwingende reden van algemeen belang is, die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kan rechtvaardigen (zie met name arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punten 35 en 36, en 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39), maar in dat geval is tevens vereist dat de toepassing van deze beperking geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punt 36).

40 Vastgesteld zij dat een beperking als die in het hoofdgeding evenwel niet noodzakelijk is om een doelmatige invordering van de IRC te verzekeren.

41 Zoals de advocaat-generaal in de punten 70 tot en met 72 van haar conclusie heeft opgemerkt, dient allereerst te worden benadrukt dat het door de Portugese Republiek aangevoerde argument dat met de toekenning aan beperkt belastingplichtigen van de mogelijkheid tot aftrek van de bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de op het grondgebied van die lidstaat verrichte diensten, een administratieve last voor de nationale belastingautoriteiten gepaard zou gaan, mutatis mutandis immers ook opgaat voor onbeperkt belastingplichtigen.

42 Vervolgens bestaat de extra administratieve last die eventueel op de dienstontvanger rust wanneer hij rekening moet houden met de bedrijfskosten die de dienstverrichter wenst af te trekken, enkel in een systeem waarin die aftrek moet gebeuren voordat bronbelasting wordt ingehouden, en dus kan die last worden vermeden wanneer het de dienstverrichter is toegestaan zijn recht op aftrek rechtstreeks bij de administratie te doen gelden zodra de IRC is geheven. In een dergelijk geval wordt het recht op aftrek concreet omgezet in een terugbetaling van een deel van de bronheffing.

43 Ten slotte staat het aan de dienstverrichter om te beslissen of hij het opportuun acht middelen te investeren in het opstellen en vertalen van documenten die moeten aantonen dat de bedrijfskosten die hij wenst af te trekken, reëel zijn en hoeveel zij effectief bedragen.

44 Aangaande het derde aspect van het verzoek om een prejudiciële beslissing, zijnde de vraag op welke wijze de bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de rente-inkomsten uit een financieringscontract als dat in het hoofdgeding, moeten worden bepaald, zij eraan herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat voor zover een lidstaat voor ingezetenen de mogelijkheid toestaat om dergelijke kosten af te trekken, hij in beginsel niet mag uitsluiten dat deze kosten bij niet-ingezetenen in aanmerking worden genomen (arrest van 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 23).

45 Daaruit volgt dat niet-ingezetenen, wat de inaanmerkingneming van deze kosten betreft, in beginsel op dezelfde wijze moeten worden behandeld als ingezetenen en kosten van dezelfde aard als die welke ingezetenen kunnen aftrekken, moeten kunnen aftrekken.

46 Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat onder bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de inkomsten die zijn verkregen in de lidstaat van uitoefening van de activiteit, moet worden verstaan de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn (zie in die zin arrest van 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Aangaande de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst, te weten een kredietverstrekking, zij vastgesteld dat de verrichting van deze dienst noodzakelijkerwijs leidt tot bedrijfskosten, zoals reiskosten, verblijfskosten en kosten voor juridisch of fiscaal advies, en relatief gemakkelijk kan worden aangetoond dat deze kosten rechtstreeks verbonden zijn met de betrokken financiering en hoeveel zij daadwerkelijk bedragen. Aangezien beperkt belastingplichtigen dezelfde behandeling moeten kunnen krijgen als onbeperkt belastingplichtigen, moet hun met betrekking tot deze kosten dezelfde aftrekmogelijkheid worden toegestaan, ook al gelden voor hen dezelfde vereisten met name inzake de bewijslast.

48 Daaraan dient te worden toegevoegd dat de uitoefening van deze activiteit ook gepaard gaat met financieringskosten, die in beginsel moeten worden geacht noodzakelijk te zijn voor de uitoefening van deze activiteit, maar waarvan het rechtstreekse verband met een bepaalde kredietverstrekking of het daadwerkelijke bedrag moeilijker te bewijzen kunnen zijn. Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van haar conclusie heeft opgemerkt, geldt diezelfde overweging voor het aandeel in de algemene kosten van de financiële instelling dat kan worden beschouwd als noodzakelijk voor een bepaalde kredietverstrekking.

49 Toch is het een lidstaat op grond van de loutere omstandigheid dat het moeilijker is dit bewijs te leveren, niet toegestaan niet-ingezetenen, beperkt belastingplichtigen, op absolute wijze een aftrek te weigeren waarvoor ingezetenen, onbeperkt belastingplichtigen, wel in aanmerking komen, aangezien niet op voorhand uit te sluiten valt dat een niet-ingezetene in staat is de relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren dat de bedrijfskosten die hij wenst af te trekken, reëel zijn en om welke soort kosten het gaat (zie naar analogie arresten van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 53, en 26 mei 2016, Kohll en Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 55).

50 Niets belet namelijk de betrokken belastingautoriteiten om van de niet-ingezetene de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of is voldaan aan de in de betrokken wettelijke regeling gestelde voorwaarden voor aftrekbaarheid van de kosten, en bijgevolg of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan (zie naar analogie arresten van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 54, en 26 mei 2016, Kohll en Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 56).

51 Binnen deze context dient te worden vastgesteld dat de Portugese regering geenszins heeft toegelicht wat zich ertegen zou kunnen verzetten dat de nationale belastingautoriteiten rekening houden met de door niet-ingezeten financiële instellingen overgelegde bewijsstukken.

52 Het staat aan de verwijzende rechter, bij wie het hoofdgeding aanhangig is en die verantwoordelijk is voor de te geven rechterlijke beslissing, om in het kader van dit geding na te gaan welke van de door KBC opgevoerde kosten kunnen worden beschouwd als bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de betrokken financiële activiteit, in de zin van de nationale wetgeving, alsmede welk aandeel in de algemene kosten kan worden beschouwd als rechtstreeks verbonden met die activiteit (zie naar analogie arrest van 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 26).

53 In dit verband zij daaraan toegevoegd dat, tenzij ingezeten financiële instellingen overeenkomstig de nationale wetgeving de gemaakte financieringskosten kunnen berekenen aan de hand van de rentetarieven waarover de verwijzende rechter het heeft in zijn derde prejudiciële vraag, deze rechter in een situatie als in het hoofdgeding niet met deze tarieven rekening kan houden.

54 Deze tarieven zijn immers slechts gemiddelde tarieven die gelden voor interbancaire financieringen en stemmen niet overeen met de daadwerkelijk gemaakte financieringskosten. Zoals blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier, werd het in het hoofdgeding verstrekte krediet niet uitsluitend gefinancierd met middelen die zijn opgenomen bij de moedervennootschap van KBC en andere banken, maar ook met middelen die afkomstig zijn van deposito's van klanten van KBC.

55 Gelet op alle voorgaande overwegingen moeten de prejudiciële vragen derhalve worden beantwoord als volgt:

— artikel 49 EG verzet zich niet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan een bronbelasting wordt ingehouden op de vergoeding van niet-ingezeten financiële instellingen in de lidstaat waarin de diensten zijn verricht, terwijl de vergoeding die is betaald aan financiële instellingen die ingezetenen van die lidstaat zijn, niet aan deze bronbelasting is onderworpen, op voorwaarde dat de toepassing van de bronheffing op niet-ingezeten financiële instellingen gerechtvaardigd is uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang en niet verder gaat dan noodzakelijk is om de nagestreefde doelstelling te bereiken;

— artikel 49 EG verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke niet-ingezeten financiële instellingen in de regel worden belast over de in de betrokken lidstaat verkregen rente-inkomsten zonder mogelijkheid tot aftrek van de rechtstreeks met de betrokken activiteit verbonden bedrijfskosten, terwijl ingezeten financiële instellingen wel voor deze aftrek in aanmerking komen;

— het staat aan de nationale rechter om op basis van zijn nationaal recht te beoordelen welke bedrijfskosten kunnen worden geacht rechtstreeks verbonden te zijn met de betrokken activiteit.

Kosten

56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 49 EG verzet zich niet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan een bronbelasting wordt ingehouden op de vergoeding van niet-ingezeten financiële instellingen in de lidstaat waarin de diensten zijn verricht, terwijl de vergoeding die is betaald aan financiële instellingen die ingezetenen van die lidstaat zijn, niet aan deze bronbelasting is onderworpen, op voorwaarde dat de toepassing van de bronheffing op niet-ingezeten financiële instellingen gerechtvaardigd is uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang en niet verder gaat dan noodzakelijk is om de nagestreefde doelstelling te bereiken.

Artikel 49 EG verzet zich tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke niet-ingezeten financiële instellingen in de regel worden belast over de in de betrokken lidstaat verkregen rente-inkomsten zonder mogelijkheid tot aftrek van de rechtstreeks met de betrokken activiteit verbonden bedrijfskosten, terwijl ingezeten financiële instellingen wel voor deze aftrek in aanmerking komen.

Het staat aan de nationale rechter om op basis van zijn nationaal recht te beoordelen welke bedrijfskosten kunnen worden geacht rechtstreeks verbonden te zijn met de betrokken activiteit.

ondertekeningen