Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 13 juli 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Artikel 56 FEUF — Frihet att tillhandahålla tjänster — Restriktioner — Skattelagstiftning — Beskattning av uppburna räntor — Skillnad i behandling mellan finansinstitut med hemvist i landet och finansinstitut utan hemvist i landet”

i mål C-18/15

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 29 oktober 2014, som inkom till domstolen den 19 januari 2015, i målet

**Brisal - Auto Estradas do Litoral SA**

**KBC Finance Ireland**

mot

**Fazenda Pública,**

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna F. Biltgen (referent), A. Borg Barthet, E. Levits och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 januari 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva och M. Rebelo, samtliga i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom J.C. Halleux, N. Zimmer och M. Jacobs, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

— Danmarks regering, genom C. Thorning och M. Wolff, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och P. Guerra e Andrade, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 mars 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 56 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (nedan kallat Brisal), med säte i Portugal, samt KBC Finance Ireland (nedan kallat KBC), bankinstitut med säte i Irland, å ena sidan, och Fazenda Pública (skattemyndigheten, Portugal), å andra sidan, beträffande beräkning av inkomstskatt för juridiska personer med avseende på ränteinkomster som KBC uppburit och beträffande innehållande av källskatt.

### Tillämpliga bestämmelser

*Portugisisk rätt*

3 Enligt artikel 4.2 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (lagen om inkomstskatt för juridiska personer) som antagits genom Decreto-Lei n.º 442-B/88 (lagdekret nr 442-B/88), av den 30 november 1988 (*Diário da República* I, serie I-A, nr 277, av den 30 november 1988), i dess lydelse enligt Decreto-Lei no 211/2005 (lagdekret nr 211/2005), av den 7 december 2005 (*Diário da República* I, serie I-A, nr 234, av den 7 december 2005) (nedan kallad CIRC), är juridiska personer och andra enheter som varken har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer endast beträffande inkomst som uppburits där. Bland de inkomster som avses återfinns, enligt artikel 4.3 c CIRC, ränta som betalas av gäldenär som är bosatt eller har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, eller räntebetalningar som ska hänföras till ett fast driftställe i den staten.

4 I avsaknad av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning beskattas sådan inkomst enligt artikel 80.2 c CIRC i princip med 20 procent och beskattningsunderlaget består av bruttoinkomst som uppburits i Portugal. Inkomstskatt för juridiska personer ska, enligt artikel 88.1 c, 88.3 b och 88.5 CIRC, tas ut genom innehållande av definitiv källskatt.

5 De ränteinkomster som uppbärs av finansinstitut med hemvist i landet beskattas enligt artikel 80.1 CIRC efter en skattesats på 25 procent. Beskattningsunderlaget består emellertid endast av nettobeloppet av de uppburna räntorna. Dessutom följer det av artikel 90.1 a CIRC att inkomstskatt för juridiska personer, med avseende på nämnda finansinstitut, inte tas ut genom innehållande av källskatt.

*Dubbelbeskattningsavtal mellan Republiken Portugal och Irland*

6 I 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 (avtal mellan Republiken Portugal och Irland för att undvika dubbelbeskattning och förebygga skatteflykt med avseende på inkomstskatt), som undertecknats i Dublin den 1 juni 1993 (*Diário da República* I, serie I-A, nr 144, av den 24 juni 1994, s. 3310) föreskrivs följande:

”1 – Räntor, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2 – Räntan får således beskattas i den avtalsslutande stat från vilken den härrör och i enlighet med lagstiftningen i den staten, men om den person som uppbär räntan är den verkliga mottagaren får den skatt som fastställs på detta sätt inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp.

Behöriga myndigheter i de avtalsslutande staterna fastställer, genom en gemensam överenskommelse, hur denna gräns ska tillämpas.

…”

**Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågorna**

7 Den 30 september 2004 ingick Brisal ett avtal om extern finansiering, kallat ”Loan, Bond and Guarantee Facilities”, avseende ett belopp på 262 726 055 euro, i syfte att säkerställa genomförandet av ett koncessionsavtal som tidigare ingåtts med portugisiska staten. Avtalet om extern finansiering ingicks med en grupp av banker, varav endast vissa hade hemvist i Portugal.

8 Genom överlåtelse av avtal utökades den 29 mars 2005 denna grupp med andra finansinstitut, däribland KBC.

9 Vad beträffar den delen av avtalet som avser KBC, innehöll Brisal källskatt och inbetalade ett belopp på 59 386 euro i inkomstskatt för juridiska personer till den portugisiska staten. Detta belopp hade beräknats i förhållande till de räntor som skulle erläggas till KBC mellan september 2005 och september 2007 och som uppgick till 350 806,07 euro.

10 Den 28 september 2007 begärde Brisal och KBC omprövning av detta skattebeslut vid den behöriga skattemyndigheten och gjorde därvid gällande att beskattningen i fråga strider mot artikel 56 FEUF.

11 Deras överklagande ogillades. Brisal och KBC överklagade då det avgörandet till Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Förvaltnings- och skattedomstolen i Sintra, Portugal). Även det överklagandet ogillades. Sistnämnda domstol fann att det följer av dom av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) att skillnad i behandling, som följer av nationell lagstiftning, mellan företag med hemvist i landet och företag utan hemvist i landet vad beträffar skyldigheten att innehålla källskatt med avseende på inkomstskatt utgör inte i sig ett åsidosättande av principen om frihet att tillhandahålla tjänster, eftersom dessa båda slag av företag inte befinner sig i situationer som är objektivt sett jämförbara. Samma domstol tillade att EU-domstolen redan har ogillat en fördragsbrottstalan som Europeiska kommissionen väckt mot Republiken Portugal. De grunder som anfördes till stöd för den talan är desamma som de som Brisal och KBC har anfört i det nationella målet.

12 Till stöd för sitt överklagande till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) gjorde Brisal och KBC gällande att med avseende på ränta som finansinstitut utan hemvist i landet uppbär i Portugal innehålls källskatt med en skattesats på 20 procent, eller med en lägre

skattesats i de fall där ett avtal för att undvika dubbelbeskattning tillämpas, varvid skattesatsen tillämpas på bruttoinkomster. De räntor som finansinstitut med hemvist i landet uppbär, med avseende på vilka källskatt inte innehålls, beskattas med en skattesats på 25 procent på nettovärdet. Finansinstitut utan hemvist i landet drabbas således av en tyngre skattebörda än finansinstitut med hemvist i landet. Brisal och KBC anser att detta strider mot friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital som föreskrivs i artikel 56 FEUF respektive i artikel 63 FEUF.

13 Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) har framhållit att tvisten i det nationella målet avser friheten att tillhandahålla tjänster och att begränsningen av den fria rörligheten för kapital samt av friheten att utföra betalningar endast är en direkt och naturlig följd av eventuella begränsningar av friheten att tillhandahålla tjänster. Enligt Supremo Tribunal Administrativo ska det således endast prövas huruvida artikel 80.2 c i CIRC är förenlig med artikel 56 FEUF såsom den tolkats av EU-domstolen bland annat i dom av den 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), och dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Enligt samma domstol är det inte domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) utan snarare domen av den 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340) som är relevant vid prövningen av förevarande mål. Även om det resonemang som domen i det målet bygger på visserligen kan anses påminna om det som är aktuellt i det nationella målet, uttalade sig inte EU-domstolen beträffande beskattning av gränsöverskridande räntebetalningar som inbegrep finansinstitut.

15 Enligt Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) är det med andra ord fortfarande oklart huruvida finansinstitut med hemvist i landet och finansinstitut utan hemvist i landet befinner sig i en jämförbar situation och huruvida man vid beskattningen ska beakta, såväl med avseende på de förstnämnda som med avseende på de sistnämnda finansinstituten, kostnaderna för finansiering av beviljade lån eller de kostnader som har ett direkt samband med den ekonomiska verksamhet som bedrivs. Om svaret är jakande uppkommer frågan hur stor skillnaden måste vara för att man ska kunna dra slutsatsen att finansinstitut utan hemvist i landet rent faktiskt befinner sig i en ogynnsam situation i förhållande till finansinstitut med hemvist i landet. Dessa frågor klargjordes inte heller i dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 56 FEUF hinder för en nationell skattelagstiftning som föreskriver att finansinstitut som inte har hemvist i Portugal ska beskattas för ränteinkomster i Portugal genom att definitiv källskatt på 20 procent innehålls (eller en lägre skattesats för det fall det föreligger ett avtal för att undvika dubbelbeskattning), vilken tillämpas på bruttoinkomsterna utan möjlighet till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den finansiella verksamheten, medan de räntor som uppbärs av finansinstitut med hemvist i Portugal ingår i den totala skattepliktiga vinsten, med avdrag för kostnader som har ett samband med den verksamhet som bedrivs vid beräkningen av vinsten som är föremål för inkomstskatt för juridiska personer, varvid den skattesats på 25 procent som gäller i allmänhet tillämpas på ränteinkomsterna efter avdrag?

2) Föreligger samma hinder även när det fastställs att beskattningsunderlaget för finansinstituten med hemvist i landet – efter avdrag för de finansieringskostnader som har ett samband med ränteinkomsterna och för kostnader som har ett direkt ekonomiskt samband med dessa inkomster – blir eller kan bli föremål för en högre beskattning än den källskatt som innehålls med avseende på bruttoinkomsterna från finansinstitut utan hemvist i landet?

3) I detta hänseende, kan finansieringskostnader som har samband med beviljadelån eller kostnader som har ett direkt ekonomiskt samband med ränteinkomsterna styrkas mot bakgrund av uppgifter som lämnats avseende EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) och LIBOR (London Interbank Offered Rate), som anger genomsnittliga räntesatser vid finansiering mellan banker, vilka banker använder sig av när de bedriver sin verksamhet?”

**Prövning av tolkningsfrågorna**

17 EU-domstolen konstaterar inledningsvis att den hänskjutande domstolen ska anses ha sökt klarhet i tolkningen av artikel 49 EG och inte artikel 56 FEUF, eftersom de omständigheter som det nationella målet rör inträffade före den 1 december 2009, det vill säga innan EUF-fördraget trädde i kraft.

18 Den hänskjutande domstolen ska genom sina frågor, som ska prövas tillsammans, anses ha sökt klarhet i dels huruvida artikel 49 EG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet enligt vilken finansinstitut utan hemvist i landet beskattas, i form av en källskatt, för ränteinkomster som förvärvats i landet, utan möjlighet till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, samtidigt som finansinstitut med hemvist i landet inte är föremål för sådan källskatt och får göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den finansiella verksamhet som bedrivs, dels hur dessa kostnader ska fastställas.

19 För att kunna besvara dessa frågor ska det först prövas huruvida artikel 49 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken källskatt ska innehållas med avseende på ersättning till finansinstitut utan hemvist i landet samtidigt som källskatt inte innehålls med avseende på ersättning som erläggs till finansinstitut med hemvist i landet. Därefter ska det fastställas huruvida den omständigheten att förstnämnda finansinstitut till skillnad från sistnämnda finansinstitut inte har rätt att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den finansiella verksamheten i fråga innebär att det föreligger en sådan inskränkning som avses i den bestämmelsen och om den frågan ska besvaras jakande, huruvida den inskränkningen i så fall kan anses vara motiverad. Det ska slutligen preciseras att huruvida genomsnittliga räntesatser, såsom de som avses i begäran om förhandsavgörande, kan anses utgöra kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den finansiella verksamheten i fråga.

20 Vad beträffar den första av dessa aspekter framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen bedömer att den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet inte följer av tillämpningen av två olika beskattningstekniker, utan snarare av den omständigheten att finansinstitut utan hemvist i landet nekas möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande samtidigt som finansinstitut med hemvist i landet har den möjligheten. Härutöver innehåller de handlingar som ingetts till domstolen inte några ytterligare uppgifter avseende denna första del av begäran om förhandsavgörande.

21 Det räcker härvidlag att, såsom generaladvokaten har gjort i punkt 22 i sitt förslag till avgörande, erinra om att det följer av domstolens praxis att den beskattningsteknik som innebär att tjänsteleverantörer utan hemvist i landet källbeskattas samtidigt som källskatt inte innehålls med avseende på tjänsteleverantörer med hemvist i landet visserligen utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster men att denna inskränkning kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse såsom exempelvis av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 35, och dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 39).

22 Artikel 49 EG ska följaktligen tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet enligt vilken ersättning till finansinstitut utan hemvist i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls källbeskattas, samtidigt som ersättning

till finansinstitut med hemvist i den medlemsstaten inte källbeskattas, förutsatt att tillämpningen av källbeskattning på finansinstitut utan hemvist i landet är motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet.

23 Vad beträffar den andra aspekten av begäran om förhandsavgörande ska det erinras om att domstolen redan har slagit fast att tjänsteleverantörer med hemvist i landet och tjänsteleverantörer utan hemvist i landet befinner sig i en jämförbar situation såvitt avser beaktande av kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den verksamhet som bedrivs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 27, dom av den 6 juli 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punkt 20, och dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23).

24 Domstolen har härav dragit slutsatsen att artikel 49 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken bruttoinkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av dem som saknar hemvist i landet, medan de som har hemvist i landet beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för sådana kostnader (dom av den 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punkterna 29 och 55, dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 42, och dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23).

25 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av ett argument som framförts av bland annat Republiken Portugal, sökt klarhet i huruvida den rättspraxis som det hänvisas till i föregående punkt kan överföras på det nationella målet. Nämnda argument avser att ett finansinstituts tillhandahållande av tjänster, mot bakgrund av principen om frihet att tillhandahålla tjänster som avses i artikel 49 EG, i princip inte borde behandlas på samma sätt som tjänster som tillhandahålls på andra verksamhetsområden, eftersom det inte är möjligt att visa ett karaktäristiskt samband mellan de kostnader som burits och de ränteinkomster som förvärvats.

26 Det ska härvid preciseras att domstolen inte har gjort någon åtskillnad mellan olika tjänstekategorier. Dessutom avser artikel 49 EG jämförd med artikel 50 EG samtliga tjänstekategorier som räknas upp i sistnämnda bestämmelse. Endast i artikel 51.2 EG föreskrivs att liberaliseringen av de banktjänster som är förbundna med kapitalrörelser ska genomföras parallellt med liberaliseringen av rörligheten för kapital. Det anges emellertid inte i bestämmelserna i EG-fördraget något om den fria rörligheten för kapital som utgör stöd för synsättet att banktjänster skulle behandlas på ett annat sätt än övriga tjänster av det skälet att det är omöjligt att visa ett karaktäristiskt samband mellan de kostnader som burits och de ränteinkomster som förvärvats.

27 Således ska de tjänster som finansinstitut tillhandahåller i princip inte, med avseende på principen om frihet att tillhandahålla tjänster som avses i artikel 49 EG, behandlas på annat sätt än de tjänster som tillhandahålls på andra verksamhetsområden.

28 Härav följer att en sådan nationell lagstiftning, som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken finansinstitut utan hemvist i landet beskattas för ränteinkomster som förvärvats i den berörda medlemsstaten utan möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den aktuella verksamheten, samtidigt som finansinstitut med hemvist i landet ges en sådan möjlighet utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är förbjuden enligt artikel 49 EG.

29 Såsom framgår av fast rättspraxis kan en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster emellertid vara tillåten om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 36).

30 Domstolen ska därför pröva om en sådan inskränkning, som den som är i fråga i det nationella målet, kan anses vara motiverad mot bakgrund av de skäl som gjorts gällande i förevarande fall.

31 Det följer av beslutet om hänskjutande att den motivering som lämnats vid den hänskjutande domstolen är att en förmånligare skattesats tillämpas på finansinstitut utan hemvist i landet än den skattesats som tillämpas på finansinstitut med hemvist i landet.

32 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet inte kan anses förenlig med unionsrätten med hänvisning till eventuella andra fördelar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2010, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 41, och dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 31).

33 Härav följer att en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster, såsom den som är i fråga i det nationella målet, inte kan anses vara motiverad genom att en lägre skattesats tillämpas med avseende på finansinstitut utan hemvist i landet än med avseende på finansinstitut med hemvist i landet.

34 Vidare har Republiken Portugal, i målet vid domstolen, anfört att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är motiverad genom kravet på att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, strävan efter att undvika dubbelt avdrag för de aktuella kostnaderna för intäkternas förvärvande och behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.

35 Vad för det första beträffar den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, ska det erinras om att behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett av domstolen erkänt legitimt mål och, att medlemsstaterna, så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, för att undvika dubbelbeskattning (dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 42).

36 Av domstolens praxis följer emellertid även att när medlemsstaterna använder sig av denna befogenhet och i bilaterala avtal som har till syfte att undvika dubbelbeskattning fastställer anknytningsmomenten för fördelningen av beskattningsrätten, är de skyldiga att iaktta likabehandlingsprincipen och de fria rörligheterna som garanteras av unionens primärrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 37).

37 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 59–62 i sitt förslag till avgörande föreligger det i förevarande fall inte några omständigheter som visar på vilket sätt fördelningen av beskattningsrätten skulle föranleda ett krav på att finansinstitut utan hemvist i landet ska, med avseende på avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med deras beskattningsbara inkomst i den medlemsstaten, behandlas mindre förmånligt än finansinstitut med hemvist i landet.

38 Vad för det andra beträffar strävan efter att undvika dubbelt avdrag för kostnaderna för intäkternas förvärvande, som kan hänföras till bekämpningen av skatteflykt, räcker det att framhålla att Republiken Portugals påstående, utan ytterligare förklaringar, att det finns en risk för att de aktuella kostnaderna dras av en andra gång i tjänsteleverantörens hemviststat, har Republiken Portugal inte gett domstolen möjlighet att bedöma detta arguments bärkraft, eftersom det inte visats på vilket sätt genomförandet av bestämmelserna i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, 1977, s. 15) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/106/EG av den 16 november 2004 (EUT L 359, 2004, s. 30), som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, inte skulle ha kunnat göra det möjligt att förhindra denna risk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 52).

39 Vad för det tredje beträffar behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd ska det erinras om att även om domstolen har slagit fast att ett sådant mål utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster (se, bland annat, dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkterna 35 och 36, och dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 39), krävs det dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 36).

40 Det är härvidlag viktigt att framhålla att en sådan inskränkning, som den som är i fråga i det nationella målet, inte är nödvändig för att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatten för juridiska personer.

41 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 70–72 i sitt förslag till avgörande ska det först och främst understrykas att Republiken Portugals argument som innebär att de nationella skattemyndigheterna skulle få en administrativ börda om begränsat skattskyldiga personer gavs möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med de tjänster som tillhandahållits i den medlemsstaten, gäller i tillämpliga delar även för obegränsat skattskyldiga personer.

42 Den ytterligare administrativa börda som vidare eventuellt belastar tjänstemottagaren när denne måste beakta de kostnader för intäkternas förvärvande som tjänsteleverantören har begärt avdrag för, förekommer endast i ett system där nämnda avdrag sker innan källskatt innehålls och kan således förhindras när tjänsteleverantören har rätt att göra gällande sin avdragsrätt direkt hos myndigheterna och efter det att inkomstskatten för juridiska personer har uppburits. I ett sådant fall skulle avdragsrätten ta formen av en återbetalning av en del av den källskatt som innehållits.

43 Det ankommer slutligen på tjänsteleverantören att bedöma om denne anser att det lämpligt att avsätta resurser för att upprätta och översätta handlingar som är ägnade att styrka att de kostnader för intäkternas förvärvande som ligger till grund för ansökan om avdrag verkligen föreligger samt deras verkliga belopp.

44 Vad beträffar den tredje aspekten i begäran om förhandsavgörande, det vill säga frågan hur de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med ränteinkomster som följer av ett sådant låneavtal som är i fråga i det nationella målet ska fastställas, ska det erinras om att domstolen har slagit fast att en medlemsstat som ger personer med hemvist i landet rätt att dra av sådana kostnader i princip inte kan underlåta att beakta motsvarande kostnader för personer utan hemvist i landet (dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23).

45 Härav följer att vad gäller beaktandet av nämnda kostnader ska personer utan hemvist i landet i princip behandlas på samma sätt som personer med hemvist i landet. De förstnämnda personerna ska även kunna göra avdrag för samma slags kostnader som de sistnämnda personerna har rätt göra avdrag för.

46 Det följer dessutom av domstolens praxis att kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med de intäkter som förvärvats i den medlemsstat där verksamheten bedrivs, ska anses utgöras av kostnader som förorsakas av den ifrågavarande verksamheten och som följaktligen är nödvändiga för att bedriva densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

47 Domstolen konstaterar att när en sådan tjänst, som är i fråga i det nationella målet, det vill säga beviljande av ett lån, tillhandahålls föranleder det med nödvändighet kostnader för intäkternas förvärvande såsom exempelvis kostnader för resor och logi samt kostnader för juridisk rådgivning och skatterådgivning. Med avseende på sådana kostnader är det förhållandevis enkelt att fastställa att det

föreligger ett direkt samband med lånet i fråga och att visa kostnadernas verkliga omfattning. Eftersom begränsat skattskyldiga personer måste behandlas på samma sätt som obegränsat skattskyldiga personer, ska de med avseende på sådana kostnader ges samma möjligheter till avdrag samtidigt som de omfattas av samma krav bland annat i bevisbördehänseende.

48 Det ska tilläggas att utövande av en sådan verksamhet även förorsakar finansieringskostnader som i princip ska anses vara nödvändiga för att bedriva verksamheten. Det kan dock med avseende på sådana kostnader visa sig vara svårare att styrka att det föreligger ett direkt samband med ett visst lån eller att styrka kostnadernas verkliga belopp. Detsamma gäller, såsom generaladvokaten har angett i punkt 39 i sitt förslag till avgörande, den andel av de allmänna omkostnaderna för ett finansinstitut som kan anses vara nödvändig för att kunna bevilja ett visst lån.

49 Den omständigheten att det är svårare att lägga fram sådan bevisning innebär dock inte att det är tillåtet för en medlemsstat att undantagslöst neka personer utan hemvist i landet, som är begränsat skattskyldiga, rätten att göra ett visst avdrag när personer med hemvist i landet, som är obegränsat skattskyldiga, har denna rätt. Det kan nämligen inte på förhand uteslutas att en person utan hemvist i landet kan lägga fram relevant bevisning som ger skattemyndigheten i beskattningsmedlemsstaten möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera att de kostnader för intäkternas förvärvande som ligger till grund för ansökan om avdrag är verkliga och kontrollera dessa kostnaders art (se, analogt, dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 53, och dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 55).

50 Inget hindrar att berörda skattemyndigheter kräver att personen utan hemvist i landet ska inkomma med sådan bevisning som de anser vara nödvändig för att bedöma huruvida de villkor som uppställs för att avdrag ska beviljas i den aktuella lagstiftningen är uppfyllda och, följaktligen, huruvida det begärda avdraget ska medges (se, analogt, dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 54, och dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 56).

51 Domstolen konstaterar att den portugisiska regeringen inte har tillhandahållit några uppgifter om vilka skäl som skulle kunna hindra de nationella skattemyndigheterna från att beakta den bevisning som inges av finansinstitut utan hemvist i landet.

52 Det ankommer på den hänskjutande domstolen, vid vilken det nationella målet har anhängiggjorts och som har att avgöra det målet, att inom ramen för nämnda mål ta ställning till dels vilka av de av KBC deklarerade kostnaderna för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den finansiella verksamheten i fråga i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, dels hur stor andel av de allmänna omkostnaderna som ska anses ha ett direkt samband med den verksamheten (se, analogt, dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 26).

53 Domstolen tillägger att den hänskjutande domstolen, i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet, inte kan beakta sådana räntesatser som de som avses i dess tredje tolkningsfråga, om inte finansinstitut med hemvist i landet enligt nationell lagstiftning har rätt att vid beräkningen av finansieringskostnaderna använda sådana räntesatser.

54 Dessa räntesatser utgör nämligen endast genomsnittsräntesatser som tillämpas vid finansiering mellan banker och motsvarar inte de verkliga finansieringskostnaderna. Såsom följer av de handlingar som ingetts till domstolen har det lån som är i fråga i det nationella målet dessutom inte uteslutande finansierats med medel som lånats av KBC:s moderbolag och andra banker, utan även med medel som KBC:s kunder har satt in.

55 Av det anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande:

— Artikel 49 EG utgör inte hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet enligt vilken ersättning till finansinstitut utan hemvist i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls källbeskattas, samtidigt som ersättning till finansinstitut med hemvist i den medlemsstaten inte källbeskattas, förutsatt att tillämpningen av källbeskattning på finansinstitut utan hemvist i landet är motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet.

— Artikel 49 EG utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning, som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken finansinstitut utan hemvist i landet som huvudregel beskattas för ränteinkomster som förvärvats i den berörda medlemsstaten utan att de ges möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den aktuella verksamheten, samtidigt som finansinstitut med hemvist i landet ges en sådan möjlighet.

— Det ankommer på den nationella domstolen att mot bakgrund av den nationella lagstiftningen bedöma vilka kostnader för intäkternas förvärvande som kan anses ha ett direkt samband med den aktuella verksamheten.

## Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

**Artikel 49 EG utgör inte hinder för en sådan nationell lagstiftning, som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken ersättning till finansinstitut utan hemvist i den medlemsstat där tjänsterna tillhandahålls källbeskattas, samtidigt som ersättning till finansinstitut med hemvist i den medlemsstaten inte källbeskattas, förutsatt att tillämpningen av källbeskattning på finansinstitut utan hemvist i landet är motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet.**

**Artikel 49 EG utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet enligt vilken finansinstitut utan hemvist i landet som huvudregel beskattas för ränteinkomster som förvärvats i den berörda medlemsstaten utan att de ges möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den aktuella verksamheten, samtidigt som finansinstitut med hemvist i landet ges en sådan möjlighet.**

**Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av den nationella lagstiftningen, bedöma vilka kostnader för intäkternas förvärvande som kan anses ha ett direkt samband med den aktuella verksamheten.**

Underskrifter