FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 10 september 2009 [1]

I — Inledning

1. Om ett bolag beviljar ett annat bolag, till vilket det förstnämnda bolaget står i beroendeförhållande, extraordinära eller frivilliga förmåner, så kan detta påverka de berördas beskattningsunderlag. Det bolag som beviljar förmånen redovisar möjligen lägre intäkter eller kan göra ett motsvarande avdrag som driftskostnad, så att det skattebelopp som bolaget ska betala minskar. Det kan däremot förväntas att förmånen innebär att mottagarens beskattningsunderlag ökar.

2. Om de bolag som deltar i transaktionen är hemmahörande i olika medlemsstater innebär därför den omständigheten att en extraordinär eller frivillig förmån beviljas eventuellt att beskattningsunderlaget flyttas från en stat till en annan.

3. Den belgiska lagstiftning som tillämpats i målet vid den nationella domstolen motverkar denna effekt. Med utgångspunkt i den så kallade armslängdsprincipen (*arm's length principle*) justerar den i skattehänseende beviljandet av sådana fördelar mellan bolag som står i beroendeförhållande till varandra, men för det mesta endast när det bolag som beviljas förmånen är etablerat i utlandet. Tribunal de première instance de Mons vill således få klarhet i huruvida en sådan bestämmelse är förenlig med etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

4. Det ska härvid klargöras huruvida en eventuell inskränkning av de grundläggande friheterna är motiverad. De medlemsstater som har inkommit med synpunkter samt kommissionen har i detta avseende hänvisat dels till behovet av att säkerställa en väl avvägd föredelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, dels till en strävan att bekämpa missbruk. Förevarande mål ger därför tillfälle att närmare undersöka förhållandet mellan dessa grunder för rättfärdigande.

1 — Originalspråk: tyska.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *OECD:s modellavtal*

5. Armlängdsprincipen formuleras på följande sätt i artikel 9 i det modellavtal som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst:

”1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital,

iakttas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då inkomst, för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattas i denna stat, även inräknas i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattats i överensstämmelse därmed i denna andra stat samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall den andra staten genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat, i den mån detta är nödvändigt för att förhindra dubbelbeskattning av inkomsten. Vid sådan justering iakttas de övriga bestämmelserna i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.”

B — *Medlemsstaternas skiljemannakonvention*

6. Europeiska gemenskapens medlemsstater har utformat konvention 90/436/EEG av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap [2] (nedan kallad skiljemannakonventionen) efter artikel 9 i OECD:s modellavtal. Alla medlemsstater är parter i eller har anslutit sig till denna konvention, som antogs på grundval av artikel 220 i EEG-fördraget (därefter artikel 220 i EG-fördraget, nu artikel 293 EG). [3]

7. Artikel 4.1 i skiljemannakonventionen motsvarar ordagrant artikel 9.1 i OECD:s modellavtal. Om dubbelbeskattning sker till följd av att vinster ska återföras till beskattning enligt artikel 4 i skiljemannakonventionen ska på begäran av det berörda företaget ett förfarande för ömsesidig överenskommelse och eventuellt ett skiljedomsförfarande genomföras mellan skattemyndigheterna i de berörda medlemsstaterna (artiklarna 6 och 7 i skiljemannakonventionen).

2 — EGT L 225, s. 10.

3 — Senast avseende Bulgariens och Rumäniens anslutning, se artikel 3 i akten om villkoren för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 203) jämförd med rådets beslut 2008/492/EG av den 23 juni 2008 om Bulgariens och Rumäniens anslutning till konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EUT L 174, s. 1) och rådets beslut 2008/493/EG av den 23 juni 2008 om ändring av bilaga I till anslutningsakten för Bulgarien och Rumänien (EUT L 174, s. 6).

C — *Belgisk rätt*

8. Artikel 26 i Code des impôts sur les revenus 1992 (1992 års inkomstskattelag, nedan kallad CIR 92) har följande lydelse:

”Med förbehåll för bestämmelserna i artikel 54 gäller att när ett i Belgien etablerat företag beviljar extraordinära eller frivilliga förmåner ska dessa läggas till företagets vinst, såvida inte förmånerna tas med vid beräkningen av den skattepliktiga vinsten för den som erhåller förmånen.

Oaktat den begränsning som föreskrivs i första stycket ska vinsten ökas med de extraordinära eller frivilliga förmåner som företaget beviljar följande personer:

1. en skattskyldig person som avses i artikel 227, med vilken det i Belgien etablerade företaget står i ett direkt eller indirekt beroendeförhållande av vilket slag det vara må;

2. en skattskyldig person som avses i artikel 227 eller en etablering i utlandet som enligt bestämmelserna i lagstiftningen i det land där de är etablerade inte där är föremål för ett skattesystem som är påtagligt mera förmånligt än det system som tillämpas på det i Belgien etablerade företaget;

3. en skattskyldig person som avses i artikel 227 som har gemensamma intressen med den skatteskyldiga person som avses i punkterna 1 och 2 eller med den etablering som anges i punkt 1.”

9. Enligt nationell rättspraxis anses en förmån som extraordinär när den beviljas i avvikelse från vad som är normalt, sedvanligt eller vanligt i jämförbara fall. En förmån anses som frivillig när den beviljas utan en motsvarande förpliktelse eller motprestation. [4]

10. I artikel 227 CIR 92 definieras vilka som inte har hemvist i landet enligt följande:

”Utländska juridiska personer... som varken har säte, huvudsaklig etablering, ledning eller förvaltning i Belgien.”

11. Artikel 49.1 CIR 92 har följande lydelse:

”Utgifter som en skattskyldig person har haft eller kostnader som en skattskyldig person har burit under beskattningsperioden för att förvärva eller behålla beskattningsbara intäkter vars äkthet och belopp han påvisat genom att förete skriftlig bevisning eller, om detta inte är möjligt, genom annan bevisning som är tillåten enligt allmän lagstiftning, förutom vittnesmål under ed, är avdragsgilla som kostnader för intäkternas förvärvande.

Som kostnader som har uppkommit eller burits under beskattningsperioden anses utgifter som verkligen har betalats eller kostnader som verkligen har burits under beskattningsperioden eller som har egenskapen av bestämda och fastställda skulder eller förluster och som har bokförts som sådana.”

12. Enligt artikel 79 CIR 92 begränsas rätten till avdrag för förluster hos mottagaren av extraordinära eller frivilliga förmåner.

”Inga avdrag för förluster i näringsverksamhet får göras från den del av intäkter eller vinst som härrör från extraordinära eller frivilliga

4 — Se dom från den belgiska författningsdomstolen av den 6 november 2008 (nr 151/2008, *Moniteur Belge* av den 4 december 2008, s. 63824, B.4.2.) och dom från den belgiska kassationsdomstolen av den 10 april 2000, Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240.

förmåner vilka den skattskyldige direkt eller indirekt på vad sätt eller med vilka medel det vara må har erhållit från ett företag till vilket den direkt eller indirekt står i beroendeförhållande.”

13. Enligt artikel 207 CIR 92 får avdrag inte heller göras från den vinst som härrör från extraordinära eller frivilliga förmåner.

III — Bakgrund och tolkningsfrågor

14. S.A. Société de Gestion Industrielle (S.G. I.) är ett holdingbolag som bildats enligt belgisk rätt och som är verksamt inom järn- och metallindustrin. Det innehar 65 procent av andelarna i det franska aktiebolaget Recydem och förvaltar bolaget. Det luxemburgska bolaget Cobelpin är en av förvaltarna av SGI och en av de delegerade förvaltarna av bolaget (administrateurs délégués). Dessutom innehar Cobelpin 34 procent av andelarna i SGI. Den andra delegerade förvaltaren av SGI är Domenico Leone. Han förvaltar även Cobelpin och Recydem.

15. Efter att en kontroll avslutats antog de belgiska skattemyndigheterna den 13 oktober 2003 två omprövningsbeslut avseende beskattningsåren 2001 och 2002. Besluten rörde bland annat en höjning, med tillämpning av artikel 26 CIR 92, av SGI:s vinst med ett belopp på 1 891 806 BEF (46 897 euro). Detta motsvarar en ränta om 5 procent per år på ett belopp om 37 836 113 BEF. SGI beviljade Recydem detta belopp som ett räntefritt lån.

16. Den nationella domstolen anser att skattemyndigheten har tillämpat artikel 26 CIR 92 korrekt när den lagt till räntan. Beviljande av ett räntefritt lån från SGI till Recydem är inte ekonomiskt motiverat. Eftersom Recydem befann sig i en finansiellt säker situation under den ifrågavarande perioden och redovisade vinst, belastades SGI med avsevärda kostnader genom de stora lån som upptagits.

17. Dessutom nekade skattemyndigheten avdrag för förvaltningsarvoden som betalats till Cobelpin uppgående till 350 000 LUF per månad (8 676,00 euro) för dess verksamhet i SGI:s styrelse. Arvodena uppfyllde inte de villkor för avdrag som uppställs i artikel 49 CIR 92, eftersom de var uppenbart oproportionerliga i förhållande till den ekonomiska nyttan av det arbete som utförts. Företrädaren för Cobelpin i styrelsen är ingen annan än Philippe Brilot som även sköter SGI:s förvaltning. Åtgärden utgör en förlusttransaktion vilken företagits uteslutande i syfte att undvika skatt.

18. Den nationella domstolen anser inte heller att ersättningarna utgör kostnader för intäkternas förvärvande som är avdragsgilla i enlighet med artikel 49 CIR 92. Med tillämpning av artikel 26 CIR 92 kan de extraordinära förmåner som SGI beviljat Cobelpin inte undantas från skatteplikt och de ska läggas till SGI:s egen vinst.

19. Efter begäran om omprövning väckte SGI talan vid Tribunal de première instance de Mons mot detta skattebeslut. Den domstol vid vilken målet har anhängiggjorts beslutade den 19 juni 2007 att begära ett förhandsavgörande från domstolen avseende följande frågor:

”1. Utgör artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG och, i förekommande fall, artikel 12 EG, hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i förevarande mål, vilken medför beskattning av en extraordinär eller frivillig förmån som ett i Belgien hemmahörande bolag beviljar ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat – till vilket det belgiska bolaget står i direkt eller indirekt beroendeförhållande – medan det i Belgien hemmahörande bolaget under identiska omständigheter inte kan beskattas för en extraordinär eller frivillig förmån när denna förmån beviljas ett annat i Belgien hemmahörande bolag till vilket det belgiska bolaget står i direkt eller indirekt beroendeförhållande?

2. Utgör artikel 56 EG, jämförd med artikel 48 EG och, i förekommande fall, artikel 12 EG, hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i förevarande mål, vilken medför beskattning av en extraordinär eller frivillig förmån som ett i Belgien hemmahörande bolag beviljar ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat – till vilket det belgiska bolaget står i direkt eller indirekt beroendeförhållande – medan det i Belgien hemmahörande bolaget under identiska omständigheter inte kan beskattas för en extraordinär eller frivillig förmån när denna förmån beviljas ett annat i Belgien hemmahörande bolag till vilket det belgiska bolaget står i direkt eller indirekt beroendeförhållande?”

20. I förfarandet har SGI, den belgiska, den tyska och den svenska regeringen samt kommissionen inkommit med skriftliga yttranden och avgivit muntliga yttranden.

IV — Rättslig bedömning

21. Den nationella domstolen har ställt sina två tolkningsfrågor huvudsakligen för att få klarhet i huruvida en nationell bestämmelse

som artikel 26 CIR 92 är förenlig med etableringsfriheten enligt artikel 43 EG och den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG, i förekommande fall, jämförda med artikel 12 EG.

22. Innan jag emellertid övergår till att behandla dessa frågor skulle jag emellertid vilja göra ett kort påpekande angående de nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.

23. Enligt den nationella domstolen utgör artikel 26 CIR 92 grunden för att lägga de låneräntor som inte begärts till SGI:s inkomst och för ”återintegreringen” av de för höga arvoden, som betalats för det arbete som förvaltningen har utfört, i deras intäkter. Det framgår följaktligen av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten uppenbarligen inte har tillämpat artikel 26 CIR 92 på de arvoden som SGI har betalat till Cobelpin för det förvaltningsarbete som utförts. Den har tvärtemot med stöd av artkel 49 CIR 92 nekat avdrag för dessa arvoden som driftskostnader.

24. Den belgiska regeringen har förklarat att förhållandet mellan de båda bestämmelserna är omtvistat i belgisk rättspraxis och doktrin. I sitt svar på en fråga som ställts av domstolen har den emellertid hänvisat till en nyligen avkunnad dom av författningsdomstolen. Enligt denna dom kan de båda bestämmelserna tillämpas separat. [5]

25. Trots att Tribunal de première instance de Mons också anser att det arvode som har betalats är för högt och att det därför enligt artikel 49 CIR 92 inte är möjligt att göra avdrag för dessa arvoden som driftskostnader har den endast begärt ett förhandsavgörande avseende tolkningen av de grundläggande friheterna med avseende på artikel 26 CIR 92. Det är därför inte nödvändigt att pröva vilken betydelse artikel 49 CIR 92 därutöver kan ha för lösningen av tvisten i det nationella målet. [6]

A — *Tillämplig grundläggande frihet*

26. Det ska först klargöras huruvida både etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital är tillämpliga i förevarande fall samt i så fall vilken av de båda friheterna som ska prövas först.

5 — Dom av den 6 november 2008 (ovan fotnot 4), B.10.3 och B.10.4. Denna dom avser emellertid en ny lydelse av artikel 26 CIR 92 som gäller sedan den 1 januari 2008. I denna anges numera uttryckligen att denna bestämmelse är tillämplig ”oberoende av tillämpningen av artikel 49”.

6 — I förbigående ska påpekas att artikel 49 CIR 92 i motsats till artikel 26 CIR 92 inte innehåller olika regleringar för nationella och gränsöverskridande utgifter.

27. Eftersom artiklarna 43 EG och 56 EG utgör specifika uttryck för det allmänna förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet, behöver artikel 12 EG emellertid inte tillämpas. [7]

28. Enligt fast rättspraxis ska vid prövning av frågan under vilken grundläggande frihet en nationell lagstiftning faller i första hand ändamålet med den aktuella lagstiftningen beaktas. [8]

29. Om de nationella bestämmelserna avser andelar som ger innehavaren ett bestämmande inflytande över besluten i bolaget och ger honom rätt att styra bolagets verksamhet ska i första hand etableringsfriheten tillämpas. [9] Domstolen har emellertid inte fastställt någon allmän tröskel för det andelsinnehav som måste ha uppnåtts för att ett bestämmande inflytande ska anses föreligga. [10]

30. Domstolen har samtidigt fastställt att en lagstiftning som endast avser de interna förhållandena i en företagsgrupp också ”företrädesvis” omfattas av tillämpningsområdet för etableringsfriheten. [11] Den har emellertid inte heller i detta sammanhang fastställt vilka krav som måste vara uppfyllda för att flera företag ska anses som grupp.

31. Artikel 26.2 punkt 1 CIR 92 är tillämplig på förmåner som ett bolag beviljar ett annat bolag till vilket det direkt eller indirekt står i beroendeförhållande. Ett beroendeförhållande, i den mening som avses i denna bestämmelse, kan, men måste inte nödvändigtvis bero på ett innehav av en viss andel av kapitalet, såsom den belgiska regeringen, på fråga från domstolen, har förklarat. Ett beroendeförhållande kan till exempel även föreligga på grund av finansiella förhållanden eller på grund av ett beroendeförhållande vad gäller vissa råämnen eller teknologier.

7 — Se, för ett liknande resonemang, domar av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m. fl. (REG 2001, s. I-1727), punkterna 38 och 39, av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann (REG 2007, s. I-8491), punkterna 28 och 29, och av den 17 januari 2008 i mål C-105/07, Lammers & Van Cleeff (REG 2008, s. I-173), punkt 14.

8 — Som det sammanfattas i dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 22, med hänvisning till domarna av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkterna 31–33, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkterna 37 och 38, av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 36, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), punkterna 26–34.

9 — Se domar av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 21, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 20, av den 2 oktober 2008 i mål C-360/06, Heinrich Bauer Verlag (REG 2008, s. I-7333), punkt 27, och av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), punkt 25.

10 — Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2004, s. 41) är sedan den 1 januari 2009 redan tillämplig när innehavet uppgår till 10 procent.

11 — Domarna i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 32, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 9), punkt 23, och domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 33.

32. Det kan under dessa omständigheter utgås från att den aktuella nationella bestämmelsen normalt sett visserligen omfattar situationer som omfattas av tillämpningsområdet för etableringsfriheten. Ett företag kommer nämligen framför allt att bevilja ett annat företag extraordinära eller frivilliga förmåner när företaget självt eller dess aktieägare indirekt drar fördel av denna transaktion, till exempel på grund av att företagsgruppens sammanlagda skattebörda på så sätt kan minskas.

33. Det är dock inte uteslutet att därutöver även andra grundläggande friheter berörs. Den fria rörligheten för varor och kapital eller friheten att tillhandahålla tjänster kan till exempel komma i fråga när förmånen beviljas på grund av ett särskilt intresse av vissa varuleveranser, finansiella transaktioner eller andra tjänster, utan att det är fråga om en specifik motprestation inom ramen för konkreta transaktioner.

34. Eftersom det är möjligt att artikel 26 CIR 92 inte endast rör situationer där skattskyldiga personer utnyttjar etableringsrätten ska det i ett nästa steg undersökas hur de faktiska omständigheterna i tvisten i målet vid den nationella domstolen ska klassificeras.

35. Det ska härvid konstateras att såväl Cobelpins andelsinnehav i SGI som SGI:s andelsinnehav i Recydem är av sådan omfattning att det ger aktieägarna ett bestämmande inflytande över de berörda bolagen. Dessutom är Cobelpin ledamot i SGI:s styrelse och har i denna funktion också ett avgörande inflytande över ledningen i detta företag. Eftersom de båda företagen, som står i ett beroendeförhållande till varandra, dessutom är hemmahörande i andra medlemsstater än SGI – Recydem i Frankrike och Cobelpin i Luxemburg – ska situationen i förevarande fall i första hand undersökas mot bakgrund av artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG.

36. Frågan huruvida utöver etableringsfriheten även den fria rörligheten för kapital eller möjligen andra grundläggande friheter är tillämpliga i en situation som den förevarande behöver inte besvaras här. [12]

37. Ett klargörande av konkurrensförhållandet skulle emellertid endast påverka beslutet om situationen skulle ha kopplingar till tredjeland och det utvidgade tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital

12 — Domstolen har i ett flertal domar fastställt att nationell lagstiftning vid sidan av etableringsfriheten inte dessutom ska kunna prövas i förhållande till artikel 56 EG när inskränkningen av den fria rörligheten för kapital är en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten (se domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ovan fotnot 8, punkt 34 med vidare hänvisningar). Domstolen har nyligen även överfört samma lösning på en situation där den nationella bestämmelsen är tillämplig oberoende av omfattningen av andelsinnehavet, men den konkreta tvisten i målet vid den nationella domstolen avser endast andelar som ger inflytande över det berörda bolagets ledning (dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda, REG 2008, s. I-4571, punkterna 71–74, och av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2008, s. I-5145, punkt 33). Frågan uppkommer om domstolens uttalanden ska tolkas så att den fria rörligheten för kapital får träda tillbaka om det i den konkreta situationen i tvisten i målet vid den nationella domstolen föreligger ägarförhållanden som medför en tillämpning av etableringsfriheten (se i detta avseende även generaladvokaten Bots förslag till avgörande av den 9 juli 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, anhängigt vid domstolen,, punkt 86 och följande punkter).

således skulle komma i fråga. I rent gemenskapsinterna situationer behöver frågan om förhållandet mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital inte besvaras, eftersom de kriterier som ska ligga till grund för dessa grundläggande friheter i stort sett är identiska.

38. I förevarande fall föreligger ingen koppling till tredjeland. Eftersom en prövning utifrån bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital följaktligen inte skulle leda till ett annat resultat än en prövning utifrån etableringsfriheten, kommer jag av processekonomiska skäl endast pröva förevarande mål mot bakgrund av den sistnämnda grundläggande friheten.

B — *Begränsning av etableringsfriheten*

39. Etableringsfriheten inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor. [13]

40. Även om syftet med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande staten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att förhindra eller göra det mindre attraktivt att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat. [14]

41. Enligt artikel 26.1 CIR 92 kommer en extraordinär eller frivillig förmån att läggas till vinsten i det företag som har beviljat förmånen. Förmånen läggs emellertid inte till företagets vinst när den används för att fastställa den skattepliktiga inkomsten för mottagarna av förmånen. Detta undantag är emellertid endast tillämpligt när förmånen tillkommer ett nationellt bolag. Om det bolag som beviljats förmånen emellertid har sitt säte i en annan medlemsstat och står i ett beroendeförhållande till de bolag som beviljar förmånen är det enligt artikel 26.2 punkt 1 CIR 92 inte tillåtet att bortse från höjningen av bolagets vinst.

13 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 35, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 30, och domen i målet Aberdeen Property Fininvest Alpha (ovan fotnot 12), punkt 37.

14 — Se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 21, domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 13), punkt 31, domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 42, och dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon (REG 2008, s. I-8947), punkt 16.

42. Denna bestämmelse innehåller olika regler beroende på om ett nationellt bolag beviljar en extraordinär eller frivillig förmån till ett bolag – till vilket det står i beroendeförhållande – som har sitt säte i Belgien eller i en annan medlemsstat.

43. Den belgiska och den tyska regeringen har emellertid anfört att denna lagstiftning med hänsyn till de övriga omständigheterna inte leder till en mindre förmånlig behandling av den gränsöverskridande situationen. Vid inhemska situationer läggs visserligen inte den extraordinära eller frivilliga förmånen till företagets vinst när den används för att fastställa den skattepliktiga inkomsten för mottagarna. Mottagaren av förmånen kan enligt artikel 79 och artikel 207 CIR 92 emellertid inte kvitta motsvarande intäkter med egna förluster. Av det skälet beskattas sådana vinster även vid inhemska situationer under samma period, men inte hos det bolag som beviljar förmånen utan hos det bolag som mottar förmånen.

44. Därmed har den belgiska och den tyska regeringen emellertid inte helt och hållet vederlagt att bestämmelsen om beviljande av en extraordinär eller frivillig förmån medför att bolag med säte i en annan medlemsstat behandlas mindre förmånligt än vad inhemska bolag skulle göra vid en motsvarande transaktion.

45. I detta avseende ska det påpekas att ovannämnda regeringar har gjort en samlad genomsyn av företagsgruppen och utgått från att det saknar betydelse till vilket företag inom gruppen vissa intäkter ska hänföras såvida överföringen inte kan leda till att förlusterna inom företagsgruppen utnyttjas bättre. Detta synsätt är emellertid inte nödvändigtvis rättfärdigat när de berörda företagen inte direkt eller indirekt innehar 100 procent av andelarna i varandra. Ur bolag X och dess aktieägares synpunkt kan det vara av betydelse om en extraordinär förmån som X har beviljat ett annat bolag läggs till dess vinst eller vinsten i det bolag som beviljas förmånen. Innehar nämligen utöver X även andra aktieägare andelar i det bolag som har mottagit förmåner, så fördelas skattebördan även på andra skuldror.

46. Även om man antar att en samlad genomsyn av företagsgruppen är motiverad i förevarande fall för att bedöma skattebestämmelserna, så uppkommer ändå negativa följder i gränsöverskridande fall. Såsom SGI påpekat och den belgiska regeringen anfört, kan en återföring av vinst till den stat där det bolag som beviljat en extraordinär förmån är hemmahörande nämligen leda till en dubbelbeskattning av samma inkomster.

47. Arvoden som SGI hade betalat Cobelpin för det förvaltningsarbete som utförts lades till exempel till SGI:s vinst (eller drogs inte av från dess inkomster). Samtidigt ingick samma arvoden i Cobelpins beskattningsunderlag

och omfattades av skatteplikt i Luxemburg. [15] Även när det gäller de fiktiva räntekostnaderna för det lån som beviljades Recydem finns en risk att de beaktas skattemässigt flera gånger. Räntekostnaderna lades till SGI:s vinst. Eftersom Recydem emellertid inte har betalat ränta, kommer den franska skatteförvaltningen emellertid inte att betrakta en sådan ränta som driftskostnad.

48. Medlemsstaterna har visserligen med rätta påpekat att dubbelbeskattningen kan undvikas med tillämpning av skiljemannakonventionen. Cobelpin och Recydem kunde följaktligen med stöd av konventionen begära ändring av den inkomst som fastställts vid vilken den skattemässiga behandlingen av de förmåner som SGI hade beviljat i Belgien beaktas. Det eventuella förfarandet för ömsesidig överenskommelse mellan de berörda skatteförvaltningarna genomförs emellertid endast på ansökan av den skattskyldige och medför följaktligen en extra administrativ börda för denna. Dessutom måste den skatteskyldige förfinansiera den skatt som har erlagts dubbelt för att täcka denna kostnad medan förfarandet pågår. Därvid kan ett förfarande för ömsesidig överenskommelse och ett eventuellt skiljeförfarande sträcka sig över flera år när de frister som föreskrivs för förfarandet i konventionen utnyttjas.

49. Däremot är risken för dubbelbeskattning vid motsvarande transaktioner inom landet i stor utsträckning utesluten, eftersom förmånen inte läggs till här när den beskattas hos mottagaren. [16]

50. Den möjliga dubbelbeskattningen av samma inkomster är i förevarande fall inte heller endast en följd av att två medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt, vilket enligt domstolens rättspraxis på gemenskapsrättens nuvarande stadium inte strider mot de grundläggande friheterna. [17] Den beror i stället på skillnaden i den skattemässiga behandlingen av jämförbara transaktioner i en och samma medlemsstat.

51. Denna medlemsstat kan i princip utesluta risken för dubbelbeskattning genom att den även när det gäller förmåner som ett i landet hemmahörande bolag beviljar ett i landet ej hemmahörande bolag avstår från att återföra vinsten när förmånen beskattas hos det mottagande bolaget. I det fallet måste den acceptera att beskattningsunderlaget flyttas

15 — Enligt vad den nationella domstolen anfört kunde Cobelpin visserligen kvitta dessa inkomster med egna förluster. Detta påverkar emellertid inte det förhållandet att bolaget var skatteskyldigt i Luxemburg och i vart fall sköt sina underskott till nästa beskattningsår.

16 — På grund av den ovannämnda nya lydelsen av artikel 26 CIR 92 (se ovan fotnot 5) enligt vilken en parallell tillämpning av artikel 49 CIR 92 är tillåten, kan en upprepad beskattning av samma inkomster även ske i inhemska fall, vilket enligt den belgiska författningsdomstolen emellertid måste accepteras (se dom av den 6 november 2008, ovan fotnot 4). Den nya lydelsen är emellertid av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) inte tillämplig på tvisten i målet vid den nationella domstolen.

17 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres (REG 2006, s. I-10967), punkt 20, av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services (REG 2007, s. I-10451), punkterna 43 och 51, av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block (REG 2009, s. I-883), punkterna 28 och 31, och av den 16 juli 2009 i mål C-128/08, Damseaux (REG 2009, s. I-6823), punkt. 35.

till den medlemsstat där det mottagande bolaget är hemmahörande. Huruvida detta verkligen krävs enligt gemenskapsrätten ska undersökas inom ramen för en prövning av rättfärdigandet.

52. Som resultat i denna del slås därmed fast att en nationell bestämmelse som artikel 26 CIR 92, på grund av skillnaden i behandling av nationella och gränsöverskridande transaktioner, kan förhindra eller göra det mindre attraktivt att etablera sig i en annan medlemsstat. Denna bestämmelse utgör följaktligen en inskränkning i utövandet av etableringsfriheten enligt artikel 43 EG.

C — *Rättfärdigande av inskränkningen*

53. En inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om den motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. [18]

18 — Domarna i målen Marks & Spencer (ovan fotnot 13), punkt 35, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 47, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 64, och domen i målet Aberdeen Property Fininvest Alpha (ovan fotnot 12), punkt 57.

54. De regeringar som har ingett yttrande i målet och kommissionen är eniga om att syftet med en sådan bestämmelse som artikel 26 CIR 92 är att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. De har samtidigt hänvisat till den berättigandegrund som avser bekämpningen av skatteundandragande genom förebyggande av missbruk.

55. Den tyska regeringen har därvid framhållit den första berättigandegrunden och anfört att denna även måste tillämpas oberoende av den berättigandegrund som avser bekämpningen av missbruk. Räckvidden av den berättigandegrund som avser säkerställande av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten kan inte begränsas genom en alltför sträng proportionalitetsbedömning, såsom domstolen har gjort vid bekämpningen av missbruk.

1. Förhållandet mellan den berättigandegrund som avser säkerställande av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och bekämpning av missbruk

56. I domen i målet Marks & Spencer fastställde domstolen att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan berättiga ett hinder för utövandet av de fria rörligheterna. Därvid

anförde den ursprungligen, såsom element som är förenade därmed, undvikande av att förlusterna beaktas två gånger och bekämpning av skatteundandragande/skatteflykt [19]. Därefter fastställde domstolen att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna även utgör en berättigandegrund när dessa kompletterande element inte båda föreligger. [20]

57. Med erkännandet av denna berättigandegrund har domstolen beaktat den omständigheten att det huvudsakligen ankommer på medlemsstaterna att uppbära direkta skatter. [21] I brist på harmonisering av gemenskapsrätten är det också medlemsstaternas ansvar att fastställa kriterierna för uppdelningen av beskattningsrätten genom slutande av dubbelbeskattningsavtal eller genom ensidiga åtgärder. [22] Såsom domstolen även har fastställt är det därvid inte orimligt att medlemsstaterna tar intryck av internationell praxis och av det modellavtal som har utarbetats av OECD. [23]

58. Domstolen har i andra fall framhållit den berättigandegrund som avser förebyggande av skatteundandragande. Följaktligen är en inskränkning av de grundläggande friheterna för att bekämpa missbruk motiverad när lagstiftningen specifikt avser rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten. [24]

59. Sådana upplägg i missbrukssyfte är följaktligen endast en särskild form av ingrepp i fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Om konstlade upplägg görs för att undandra inkomster beskattning i en medlemsstat och i stället belägga dem med skatt i en annan medlemsstat, så utgör detta en inskränkning av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. [25] Det är därför i allmänhet inte ett mål i sig att bekämpa

19 — I den franska versionen av de relevanta domarna, det vill säga den version som används för överläggningarna, används enhetligt begreppet ”évasion fiscale”. Skatteflykt och skatteundandragande förefaller således endast vara två olika översättningar av samma franska begrepp som följaktligen är synonyma. Jag kommer i det följande därför endast tillämpa begreppet skatteundandragande.

20 — Domen i målet Oy AA (ovan fotnot 9), punkt 60, och dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), punkt 40.

21 — Se domarna i målen Marks & Spencer (ovan fotnot 13), punkt 29, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 40, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 25, och Aberdeen Property Fininvest Alpha (ovan fotnot 12), punkt 24.

22 — Se dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 24 och 30, av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 47, och domarna i målen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 49, och Oy AA (ovan fotnot 9), punkt 52.

23 — Domarna i målen Gilly (ovan fotnot 22), punkt 31, van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 22), punkt 48, och Lidl Belgium (ovan fotnot 20), punkt 22.

24 — Se bland annat domarna i målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 51, och domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 72.

25 — Se domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 56.

sådana beteenden utan därmed eftersträvas det mer allmänna målet att säkerställa medlemsstaternas rätt att utöva sin beskattningsrätt beträffande verksamhet som bedrivs inom dess territorium.

60. Detta betyder dock inte att den berättigandegrund som avser en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten enbart kan åberopas när samtidigt villkoren för den berättigandegrund som avser bekämpning av missbruk är uppfyllda. Beroende på utformningen och syftet med de nationella bestämmelser som ska prövas kan säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten även vara relevant ensam eller tillsammans med andra berättigandegrunder.

61. Det krävs alltid att kriteriet konstlade upplägg tillämpas när gränsöverskridande transaktioner utåt sett motsvarar normala transaktioner som har skett på marknadsmässiga villkor. I det fallet föreligger i princip en presumtion att transaktionen har ingåtts inom ramen för det legitima utövandet av etableringsfriheten. [26] Det är endast om detta vederläggs genom bevis för att det inte finns något reellt ekonomiskt skäl för transaktionen, i dess konkreta utformning, som det föreligger en inskränkning av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

26 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 73 med vidare hänvisningar, och Lammers & Van Cleeff (ovan fotnot 7), punkt 27.

62. Enligt artikel 26 CIR 92 ska det göras en bedömning av de konkreta transaktioner som har utförts mellan företag som står i beroendeförhållande till varandra. Det ska med beaktande av armlängdsprincipen avgöras huruvida normala villkor har avtalats eller om det i stället är fråga om villkor som inte grundas på ekonomiska skäl. Inom ramen för prövningen av berättigandegrunden ligger det därför nära till hands att börja med prövningen av huruvida bestämmelsen syftar till att bekämpa konstlade upplägg, som valts för att undgå beskattning. Säkerställandet av en fördelning av beskattningsrätten ska samtidigt beaktas som ett egentligt motiv i ett andra steg.

63. Eftersom bekämpningen av missbruk i form av konstlade upplägg för skatteundandragande, såsom visats, utgör en underkategori av den berättigandegrund som avser säkerställande av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, ska inom ramen för berättigandegrunderna inte heller olika kriterier tillämpas vid proportionalitetsprövningen. Nationella inskränkningar som inte endast omfattar missbruk, utan även normala transaktioner, är oproportionerliga, eftersom de går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet. Om bolag som är hemmahörande i olika medlemsstater utför transaktioner under normala ekonomiska villkor, så berörs inte fördelningen av beskattningsrätten därav. Om en nationell bestämmelse emellertid medför hinder mot sådana transaktioner, så är även den oproportionerlig.

2. Prövning av berättigandegrunden

64. Det ska inledningsvis prövas om artikel 26 CIR 92 är ägnad att uppnå de eftersträvade målen.

65. För att avgränsa konstlade upplägg, som undergräver fördelningen av beskattningsrätten, från normala transaktioner, är det enligt artikel 26 CIR 92 avgörande dels om de berörda företagen står i beroendeförhållande till varandra, dels om den förmån som har beviljats är extraordinär eller frivillig. Om dessa villkor är uppfyllda, så läggs förmånen till beskattningsunderlaget för det bolag som beviljat förmånen.

66. I tvisten i målet vid den nationella domstolen medförde tillämpningen av bestämmelsen att den ränta om 5 procent som SGI, enligt skatteförvaltningens bedömning, hade kunnat erhålla för det lån som beviljats Recydem lades till SGI:s inkomster. De arvoden som betalats till Cobelpin för det arbete som förvaltningen hade utfört togs åter med i SGI:s beskattningsunderlag, eftersom Cobelpin inte hade utfört någon motprestation.

67. Den nationella lagstiftningen är påverkad av artikel 9 i OECD:s modellavtal och av artikel 4 i skiljemannakonventionen, i vilka motsvarande justeringar av vinsten föreskrivs när transaktioner mellan bolag som är förenade med varandra inte är förenliga med armlängdsprincipen.

68. I domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation har domstolen fastslagit som princip att armlängdsprincipen utgör ett lämpligt kriterium för att avgränsa konstlade upplägg från reella ekonomiska transaktioner. Vad gäller den i detta mål omtvistade lagstiftningen avseende underkapitaliseringen angav den följande:

”Den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag beviljas ett lån från ett i landet ej hemmahörande bolag på villkor som inte motsvarar marknadsmässiga villkor utgör nämligen, för den medlemsstat där det låntagande bolaget är hemmahörande, en objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående parter för att avgöra om den aktuella transaktionen helt eller delvis utgör ett fiktivt upplägg vars huvudsakliga syfte är att kringgå denna medlemsstats skattelagstiftning. Det gäller i detta avseende att utröna huruvida lånet i avsaknad av särskilda förbindelser mellan berörda bolag inte skulle ha beviljats eller om det skulle ha lämnats till ett annat belopp eller till en annan räntesats.” [27]

27 — Domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 81, se även domen i målet Lammers & Van Cleeff (ovan fotnot 7), punkt 30.

69. Artikel 26 CIR 92 avviker visserligen, vad gäller detaljer, från artikel 9 i OECD:s modellavtal, som ger medlemsstaterna viss vägledning om fördelningen av beskattningsrätten. Enligt bestämmelsen krävs inte nödvändigtvis deltagande i förvaltningen, deltagande i kontrollen eller innehav av kapitalandelar för att bevisa att företagen står i beroendeförhållande till varandra. Enligt artikel 26 CIR krävs inte heller uttryckligen en jämförelse med de villkor under vilka en motsvarande transaktion hade kommit till stånd mellan oberoende företag. Av de nationella domstolarnas tolkning av begreppet extraordinär förmån framgår emellertid klart att något annat inte avses därmed. [28]

70. Genom begreppet direkt eller indirekt beroendeförhållande avgränsas förhållandet till de företag som kan ha ett intresse av att fastställa atypiska affärsvillkor i syfte att undgå beskattning. Begreppet är visserligen mycket vitt. Även om domstolen med avseende på gemenskapsrätten har slagit fast att den skattskyldige särskilt när det gäller ekonomiskt betungande bestämmelser måste ha kännedom om sina skyldigheter, [29] utgör denna bestämmelse inte något åsidosättande av principen om rättssäkerhet. Bestämmelser som syftar till att förebygga missbruk måste nämligen nödvändigtvis innehålla vaga rättsliga begrepp för att omfatta så många tänkbara upplägg som möjligt som görs i syfte att undgå beskattning. Dessutom är inte förekomsten av ett beroendeförhållande det enda avgörande kriteriet. Avgörande är framför allt om extraordinära eller frivilliga förmåner har beviljats mellan de företag som står i ett beroendeförhållande till varandra.

71. Trots dessa avvikelser från artikel 9 i OECD:s modellavtal och artikel 4 i skiljemannakonventionen är artikel 26 CIR 92 ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet att förebygga konstlade upplägg som gjorts för att undgå beskattning uppnås.

72. Genom att artikel 26 CIR 92 utgör hinder för att företag som står i beroendeförhållande till varandra beviljar extraordinära eller frivilliga förmåner och på så sätt kan överföra vinster från ett nationellt bolag till ett i landet ej hemmahörande bolag säkerställs även en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten genom bestämmelsen.

73. Vid sådana transaktioner rör det sig i själva verket om dolda vinstöverföringar mellan företag som står i beroendeförhållande till varandra. I domen i målet Oy AA fastställde domstolen att bidrag mellan till varandra anknutna företag omfattas av en fördelning av beskattningsrätten. Om

28 — Se ovan punkt 9 i detta förslag till avgörande.

29 — Se dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkt 72.

motsvarande överföringar erkänns i skattemässigt hänseende, så skulle företag i en grupp, oavsett var vinsten redovisats, fritt kunna välja i vilken medlemsstat den ska beskattas. [30]

74. Det ska också prövas huruvida nämnda lagstiftning inte går utöver vad som krävs för att uppnå detta ändamål.

75. I detta avseende framgår för det första av domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation att bestämmelser som syftar till att förebygga konstlade upplägg med tillämpning av armlängdsprincipen endast får innebära att sådana konstruktioner underkänns i skattehänseende om de avviker från vad bolag som inte står i beroendeförhållande till varandra skulle ha avtalat på marknadsmässiga villkor. [31] Utomordentligt låga eller höga priser för arbete som utförs mellan företag som står i beroendeförhållande till varandra får följaktligen till exempel inte leda till att transaktionen inte beaktas i skattemässigt hänseende. I stället ska motsvarande priser i skattehänseende höjas eller sänkas till den normala nivån. [32]

76. Det kan visserligen inte klart utläsas ur ordalydelsen av artikel 26 CIR 92 att justering av vinst endast omfattar återföring av extraordinära förmåner till vad som brukar anses som normalt. Denna bestämmelse tolkas och tillämpas emellertid uppenbarligen på detta sätt av skattemyndigheten och domstolarna. Det räntebelopp som lades till SGI:s intäkter beräknades enligt den räntesats som allmänt tillämpades på marknaden. Med förbehåll för den nationella domstolens slutliga bedömning kan man alltså utgå från att bestämmelsen i dess konkreta tillämpning i det avseendet är förenlig med proportionalitetsprincipen.

77. För det andra måste bestämmelser som är avsedda att bekämpa missbruk bereda den skattskyldige, i alla de fall där det finns misstanke om ett sådant fiktivt upplägg, möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som har föranlett detta upplägg. [33]

78. Enligt artikel 26 CIR 92 krävs att en extraordinär eller frivillig förmån har beviljats. Bestämmelsen utesluter inte att den skatteskyldige vederlägger skattemyndighetens bedömning av en transaktion. Den skatteskyldige måste visa att det finns ett

30 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 9), punkterna 55 och 56, samt, vad gäller överföring av förluster, domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 13), punkterna 45 och 46, och Lidl Belgium (ovan fotnot 20), punkt 32.

31 — Domarna i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 80, och Lammers & Van Cleeff (ovan fotnot 7), punkt 29.

32 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 83.

33 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 82, och beslut av den 23 april 2008 i mål C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (REG 2008, s. I-2875), punkt. 84).

reellt ekonomiskt skäl för den ifrågasatta transaktionen och att den även hade ingåtts under fri konkurrens mellan bolag som är oberoende av varandra på samma villkor.

79. I det konkreta fallet framgår av beslutet om hänskjutande att det inte var ekonomiskt motiverat att bevilja ett räntefritt lån från SGI till Recydem, eftersom SGI självt hade stora skulder och Recydem befann sig i en finansiellt säker situation. Även när det gäller de arvoden som har betalats till Cobelpin har SGI enligt den hänskjutande domstolen inte kunnat visa att detta utgjorde en lämplig ersättning för det arbete som utförts av förvaltningen.

80. Slutligen ska det anmärkas att de negativa verkningarna av återföringen av vinst enligt artikel 26 CIR 92 i stor utsträckning har försvunnit genom att det företag som beviljats förmåner med stöd av skiljemannakonventionen kan göra gällande att denna återföring ska beaktas inom ramen för dess beskattning. De ytterligare belastningar som är förknippade därmed [34] måste accepteras, eftersom det inte finns mindre ingripande åtgärder för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. [35]

81. En bestämmelse som artikel 26 CIR 92 går följaktligen inte utöver vad som är nödvändigt för att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och för att förebygga skatteundandragande.

82. Därmed medför en bestämmelse som artikel 26 CIR 92 en inskränkning i etableringsfriheten enligt artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG. En sådan bestämmelse är emellertid motiverad för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och för att förebygga skatteundandragande.

34 — Se ovan punkt 48.

35 — Med bestämmelsen i skiljemannakonventionen går medlemsstaterna till och med utöver vad som krävs enligt gemenskapsrätten. En medlemsstat kan enligt domstolens rättspraxis nämligen inte anses vara skyldig att vid tillämpningen av sin skattelagstiftning beakta de eventuellt oförmånliga konsekvenser som följer av en annan stats lagstiftning, vilken är tillämplig på en där belägen filial till ett inhemskt bolag (se dom av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (REG 2008, s. I-8061), punkt 49.

V — Förslag till avgörande

83. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan på följande sätt:

Artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG, utgör inte hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som artikel 26 i Code des impôts sur les revenus 1992 (1992 års inkomstskattelag), vilken medför beskattning av en extraordinär eller frivillig förmån som ett i Belgien hemmahörande bolag beviljar ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat – till vilket det belgiska bolaget står i direkt eller indirekt beroendeförhållande – medan ett i Belgien hemmahörande bolag, under identiska omständigheter, inte kan beskattas för en sådan förmån som det har beviljat ett annat belgiskt bolag, till vilket det står i beroendeförhållande.