DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

17. januar 2008 *

I sag C-105/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgien) ved afgørelse af 17. januar 2007, indgået til Domstolen den 22. februar 2007, i sagen:

Lammers & Van Cleeff NV

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne G. Arestis (referererende dommer), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský og T. von Danwitz,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Lammers & Van Cleeff NV ved advocaat D. Merckx

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12 EF, 43 EF, 46 EF, 48 EF, 56 EF og 58 EF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet Lammers & Van Cleeff NV, der har hjemsted i Belgien (herefter »det belgiske datterselskab«), og Belgische Staat (den belgiske stat) angående påligning af selskabsskat for skatteårene 1996 og 1997.

Retsforskrifter

3 Artikel 18, stk. 1, nr. 3, i indkomstskattelov af 1992, samordnet ved kongelig anordning af 10. april 1992 (*Moniteur belge* af 30.7.1992, s. 17120, herefter »CIR 1992«), fastsatte i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for tvisten i hovedsagen, følgende:

»Udbytte omfatter:

[…]

3. rente af forskud, når en af følgende grænser overskrides og i samme omfang som denne overskridelse:

— enten den i artikel 55 fastsatte grænse

— eller når de rentebærende forskuds samlede beløb er højere end den indbetalte kapital forhøjet med de beskattede reserver ved begyndelsen af beskatningsperioden.«

4 Artikel 18, stk. 2, i CIR 1992 bestemte:

»Som forskud betragtes enhver fordring, uanset om den repræsenteres af værdipapirer, som indehaves af et bestyrelsesmedlem i et kapitalselskab, mod dette selskab, eller af en deltager i et personselskab, mod dette selskab, samt enhver fordring mod disse selskaber, der indehaves af deres ægtefæller eller af deres børn, når bestyrelsesmedlemmet, selskabsdeltageren eller deres ægtefælle ifølge lovgivningen har rådighedsret over disse børns indkomster, med undtagelse af:

1. obligationer udstedt ved offentlig opfordring til opsparing

2. fordringer mod andelsselskaber, der er anerkendt af Nationale Raad van Coöperatie

3. fordringer, der indehaves af bestyrelsesmedlemmer og selskabsdeltagere, som er selskaber i artikel 179's forstand.«

5 Artikel 179 i CIR 1992 havde følgende ordlyd:

»Hjemmehørende selskaber samt med virkning fra den 1. januar 1995 de i den nye kommunelovs artikel 124 nævnte kommunale sparekasser er selskabsskattepligtige.«

6 Artikel 55 i CIR 1992 bestemmer bl.a., at renter af obligationer, lån, fordringer, indskud og af andre lånepapirer kun anses for erhvervsudgifter i det omfang, de ikke overstiger et beløb svarende til den rentesats, der anvendes på lånemarkedet, henset til de særlige forhold, der gør sig gældende ved risikovurderingen af den pågældende transaktion, og navnlig til debitors økonomiske situation og lånets varighed.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Det belgiske datterselskab blev stiftet den 25. juli 1991. Samme dag blev der i overensstemmelse med de dagældende lovbestemmelser udnævnt tre bestyrelsesmedlemmer, nemlig de to selskabsdeltagere i det belgiske datterselskab samt moderselskabet Lammers & Van Cleeff BV, der er etableret i Nederlandene.

8 I henhold til en fordring, som moderselskabet Lammers & Van Cleeff BV havde på det belgiske datterselskab, betalte datterselskabet renter til moderselskabet. I overensstemmelse med artikel 18, stk. 1, nr. 3, andet led, i CIR 1992 blev disse renter af de belgiske skattemyndigheder delvist anset for og beskattet som udbytte.

9 Det belgiske datterselskab påklagede herefter de omhandlede skatteansættelser til direktøren for direkte skatter i Antwerpen II. Ved afgørelse af 17. juni 2002 opretholdt denne de omtvistede ansættelser. Den 16. september 2002 anlagde det belgiske datterselskab sag ved rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen med påstand om annullation af nævnte afgørelse.

10 I forelæggelsesafgørelsen har denne ret anført, at det fremgår af artikel 18, stk. 2, nr. 3, i CIR 1992, at renter ikke omkvalificeres til udbytte og derfor ikke er skattepligtige, når de betales til et bestyrelsesmedlem, der er et belgisk selskab, hvorimod samme renter omkvalificeres til udbytte og derfor er skattepligtige, når de betales til et bestyrelsesmedlem, der er et udenlandsk selskab.

11 På denne baggrund har rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 12 [EF], 43 [EF], 46 [EF], 48 [EF], 56 [EF] og 58 EF til hinder for den belgiske nationale lovbestemte ordning i artikel 18, [stk. 1], nr. 3, og artikel 18, [stk. 2], nr. 3, i [CIR 1992], således som de fandt anvendelse på tidspunktet for de omhandlede omstændigheder, hvorefter renter ikke blev omkvalificeret til udbytte og således ikke var skattepligtige, såfremt disse renter blev betalt til et bestyrelsesmedlem, som var et belgisk selskab, mens disse renter under samme omstændigheder blev omkvalificeret til udbytte og således var skattepligtige, såfremt de blev betalt til et bestyrelsesmedlem, som var et udenlandsk selskab?«

Om det præjudicielle spørgsmål

12 Indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten og således særligt afstå fra enhver form for forskelsbehandling begrundet i nationalitet (jf. bl.a. dom af 8.3.2001, forenede

sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 37, af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, præmis 26, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 25).

13 Den forelæggende ret har i det præjudicielle spørgsmål henvist til artikel 12 EF, 43 EF, 46 EF, 48 EF, 56 EF og 58 EF.

14 Herved bemærkes, at det følger af Domstolens praksis, at artikel 12 EF, der opstiller et generelt princip om forbud mod enhver forskelsbehandling begrundet i nationalitet, kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke EF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling. Imidlertid indeholder traktaten bl.a. i artikel 43 EF og 56 EF særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling på etableringsfrihedens område og på området for de frie kapitalbevægelser (jf. bl.a. dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 38 og 39, og dom af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, Sml. I, 8491, præmis 28 og 29).

15 Da den forelæggende ret ønsker Domstolens fortolkning af både artikel 43 EF om etableringsfriheden og af artikel 56 EF om de frie kapitalbevægelser, skal det vurderes, om en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter renter fra et hjemmehørende selskab kun beskattes som udbytte, når renterne betales til et bestyrelsesmedlem eller en selskabsdeltager, der er et ikke-hjemmehørende selskab, kan være omfattet af disse friheder.

16 Det fremgår af den foreliggende sags akter, at de renter, der blev betalt af det belgiske datterselskab, blev omkvalificeret til udbytte, fordi de vedrørte et lån fra et ikke-hjemmehørende moderselskab, der er bestyrelsesmedlem i nævnte datterselskab.

17 Den omhandlede lovgivning skal derfor først undersøges i forhold til traktatens bestemmelser om etableringsfriheden.

18 Den etableringsfrihed, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 43 EF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til artikel 48 EF en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 41, samt dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 36).

19 For så vidt angår selskaber tjener deres hjemsted, jf. artikel 48 EF, ligesom det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, til at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem. Hvis man anerkendte, at et datterselskabs etableringsmedlemsstat frit kunne gennemføre en forskellig behandling af dette datterselskab alene på grund af, at dets moderselskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs (jf. i denne retning dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13, dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 42, samt dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 37). Etableringsfriheden skal således sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, idet den forbyder enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted (jf. i denne retning Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 35, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 37).

20 I det foreliggende tilfælde må det konstateres, at der med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning indføres en forskellig behandling på området for beskatning

af renter, som i henhold til en fordring betales af et hjemmehørende selskab til et bestyrelsesmedlem, der er et selskab, alt efter om sidstnævnte selskab har hjemsted i Belgien eller ej.

21 Det fremgår således af denne lovgivning, at renter, som et selskab betaler til et bestyrelsesmedlem, der er et hjemmehørende selskab, ikke omkvalificeres til udbytte og ikke beskattes som udbytte, selv om renterne overstiger de to grænser, der er fastsat i artikel 18, stk. 1, nr. 3, i CIR 1992. Renter, som et selskab betaler til et bestyrelsesmedlem, der er et ikke-hjemmehørende selskab, og som overstiger en af disse grænser, omkvalificeres derimod til udbytte og beskattes som udbytte. Selskaber, der ledes af et bestyrelsesmedlem, som er et ikke-hjemmehørende selskab, underkastes således en mindre fordelagtig skattemæssig behandling end selskaber, der ledes af et bestyrelsesmedlem, som er et hjemmehørende selskab.

22 I forhold til koncerner, hvori et moderselskab varetager ledelsesopgaver i et af sine datterselskaber, indføres der med en sådan lovgivning også en forskellig behandling af hjemmehørende datterselskaber, alt efter om deres moderselskab har hjemsted i Belgien eller ej, idet datterselskaber til et ikke-hjemmehørende moderselskab underkastes en mindre fordelagtig behandling end datterselskaber til et hjemmehørende moderselskab.

23 Det bemærkes imidlertid, at en forskellig behandling af hjemmehørende selskaber, alt efter hvor det selskab, der som bestyrelsesmedlem har ydet dem et lån, er etableret, udgør en restriktion for etableringsfriheden, da den gør det mindre attraktivt for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater at gøre brug af denne frihed, idet de som følge heraf måske vil give afkald på at lede et selskab i den medlemsstat, som har truffet foranstaltningen, eller endog give afkald på at erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i denne medlemsstat (jf. i denne retning Lankhorst-Hohorst-dommen, præmis 32, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 61, samt dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 39).

24 Det følger heraf, at den forskellige behandling, som hjemmehørende selskaber, alt efter deres bestyrelsesmedlems etableringssted, undergives inden for rammerne af en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, udgør en hindring for etableringsfriheden, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 43 EF og 48 EF.

25 En sådan hindring vil kun være tilladt, hvis den forfølger et lovligt formål, der er foreneligt med traktaten, og hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Er dette tilfældet, kræves det desuden, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. bl.a. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 35, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 47).

26 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, kan være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

27 Den omstændighed, at et hjemmehørende selskab ydes et lån af et koncernforbundet selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, kan ikke i sig selv danne grundlag for en generel formodning for, at der er tale om misbrug, og tjene som begrundelse for en foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis).

28 For at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at

hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis).

29 I præmis 80 i dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation fastslog Domstolen, at en medlemsstats lovgivning kan være begrundet i hensynet til at forhindre misbrug, når den foreskriver, at et datterselskabs rentebetalinger til et ikke-hjemmehørende moderselskab kun anses for udlodning af overskud, hvis og i det omfang de overstiger, hvad disse selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, dvs. de kommercielle vilkår, som sådanne selskaber kunne være blevet enige om, hvis de ikke havde tilhørt samme koncern.

30 Den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende selskab har ydet et hjemmehørende selskab et lån på vilkår, der ikke svarer til, hvad de pågældende selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, udgør for den medlemsstat, hvori det låntagende selskab er hjemmehørende, en objektiv omstændighed, der kan efterprøves af tredjemand ved afgørelsen af, om den pågældende transaktion helt eller delvist udgør et rent kunstigt arrangement, hvis væsentlige formål er at omgå denne medlemsstats skattelovgivning. Det er herved relevant, hvorvidt lånet ikke ville være ydet, eller om det ville være ydet med et andet beløb eller en anden rentesats, hvis der ikke havde foreligget en særlig forbindelse mellem de pågældende selskaber (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 81).

31 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de renter, som det belgiske datterselskab betalte som vederlag for et lån ydet af et ikke-hjemmehørende selskab, som var bestyrelsesmedlem, er blevet omkvalificeret til udbytte, fordi den

grænse, som er fastsat i artikel 18, stk. 1, nr. 3, andet led, i CIR 1992, var overskredet, dvs. at de rentebærende forskuds samlede beløb var højere end den indbetalte kapital forhøjet med de beskattede reserver ved begyndelsen af beskatningsperioden.

32 Selv om formålet med at anvende en sådan grænse er at bekæmpe misbrug, må det konstateres, at denne grænse under alle omstændigheder går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål.

33 Som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber således har anført i sine bemærkninger, berører den grænse, der er fastsat i artikel 18, stk. 1, nr. 3, andet led, i CIR 1992, også de situationer, hvor den pågældende transaktion ikke kan anses for et rent kunstigt arrangement. Hvis renter, der betales til ikke-hjemmehørende selskaber, omkvalificeres til udbytte, så snart de overstiger en sådan grænse, kan det ikke udelukkes, at denne omkvalificering også finder anvendelse i forhold til renter, der betales som vederlag for lån ydet på armslængdevilkår.

34 Følgelig skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvorefter renter, som et selskab hjemmehørende i en medlemsstat betaler til et bestyrelsesmedlem, der er et selskab etableret i en anden medlemsstat, omkvalificeres til udbytte og derfor beskattes som udbytte, når de rentebærende forskuds samlede beløb er højere end den indbetalte kapital forhøjet med de beskattede reserver ved begyndelsen af beskatningsperioden, mens disse renter under samme omstændigheder ikke omkvalificeres til udbytte og derfor ikke beskattes som udbytte, når de betales til et bestyrelsesmedlem, som er et selskab etableret i samme medlemsstat.

35 Da traktatens bestemmelser om etableringsfrihed således er til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, er det ufornødent at undersøge, om traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed også er til hinder herfor.

Sagens omkostninger

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

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

Artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvorefter renter, som et selskab hjemmehørende i en medlemsstat betaler til et bestyrelsesmedlem, der er et selskab etableret i en anden medlemsstat, omkvalificeres til udbytte og derfor beskattes som udbytte, når de rentebærende forskuds samlede beløb er højere end den indbetalte kapital forhøjet med de beskattede reserver ved begyndelsen af beskatningsperioden, mens disse renter under samme omstændigheder ikke omkvalificeres til udbytte og derfor ikke beskattes som udbytte, når de betales til et bestyrelsesmedlem, som er et selskab etableret i samme medlemsstat.

Underskrifter