DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 17 januari 2008*

I mål C-105/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgien) genom beslut av den 17 januari 2007, som inkom till domstolen den 22 februari 2007, i målet

Lammers & Van Cleeff NV

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis (referent), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský och T. von Danwitz,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Lammers & Van Cleeff NV, genom D. Merckx, advocaat,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12 EG, 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG och 58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Lammers & Van Cleeff NV, med säte i Belgien (nedan kallat det belgiska dotterbolaget) och Belgische Staat (belgiska staten) angående betalning av bolagsskatt för beskattningsåren 1996 och 1997.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 18 första stycket tredje punkten i den belgiska inkomstskattelagen från år 1992, med tillämpningsföreskrifter enligt kunglig kungörelse av den 10 april 1992 (*Moniteur belge* av den 30 juli 1992, s. 17120), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad CIR 1992), har följande lydelse:

”Utdelning inbegriper

…

3 ränta på förskott när en av följande gränser överskrids och i den utsträckning som

— den gräns som anges i artikel 55 överskrids,

— eller det sammanlagda beloppet för de räntebärande förskotten överstiger det inbetalade bolagskapitalet jämte beskattade reserver vid inledningen av den period som beskattningen avser."

4 I artikel 18 andra stycket i CIR 1992 föreskrivs följande:

"Som kortfristigt lån anses varje fordran, vare sig den representeras av ett värdepapper eller inte, som en styrelseledamot i ett kapitalbolag har på det bolaget eller som en bolagsman i ett personbolag har på det bolaget samt alla fordringar som en styrelseledamots äkta make eller barn har mot nämnda bolag när styrelseledamoten, bolagsmannen eller den äkta maken lagligen förfogar över barnens inkomster, med undantag för

1 obligationer som emitterats genom ett offentligt teckningsförfarande,

2 fordringar på kooperativa bolag som godkänts av det nationella rådet för kooperativ,

3 fordringar som innehas av styrelseledamöter och bolagsmän som utgör sådana bolag som anges i artikel 179."

5 Artikel 179 i CIR 1992 har följande lydelse:

"Bolag med hemvist i landet, samt, från och med den 1 januari 1995, sådana kommunala sparbanker som avses i artikel 124 i nya kommunallagen, är skyldiga att betala bolagsskatt."

6 I artikel 55 i CIR 1992 föreskrivs bland annat att ränta på obligationer, lån, fordringar, banktillgodohavande och andra lånehandlingar endast beaktas såsom kostnader i näringsverksamhet under förutsättning att de inte överskrider den ränta som tillämpas på marknaden med beaktande av de särskilda omständigheter som hänför sig till bedömningen av risken i transaktionen och särskilt gäldenärens ekonomiska situation och lånets löptid.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Det belgiska dotterbolaget bildades den 25 juli 1991. I enlighet med då gällande bestämmelser utsågs vid detta tillfälle tre styrelseledamöter, nämligen de två aktieägarna i det belgiska dotterbolaget samt moderbolaget B.V. Lammers & Van Cleeff, hemmahörande i Nederländerna (nedan kallat det nederländska moderbolaget).

8 Det nederländska moderbolaget hade en fordran på det belgiska dotterbolaget som betalade ränta på fordran till moderbolaget. Skattemyndigheten ansåg med stöd av artikel 18 första stycket tredje punkten andra strecksatsen i CIR 1992 att denna ränta delvis utgjorde utdelning och beskattade den som sådan.

9 Det belgiska dotterbolaget begärde att direktören vid avdelningen för direkt beskattning vid Antwerpen II skulle ompröva det ifrågavarande taxeringsbeslutet. I beslut av den 17 juni 2002 fastställdes den ifrågasatta beskattningen. Den 16 september 2002 överklagade det belgiska dotterbolaget omprövningbeslutet till Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen och yrkade att det skulle ogiltigförklaras.

10 I begäran om förhandsavgörande har denna domstol angett att det följer av artikel 18 andra stycket tredje punkten i CIR 1992 att ränta inte anses utgöra utdelning, och således inte är skattepliktig, när den betalas till en styrelseledamot som är ett belgiskt bolag, medan räntan anses utgöra utdelning, och således är skattepliktig, när den betalas till en styrelseledamot som är ett utländskt bolag.

11 Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Strider en belgisk nationell bestämmelse, såsom den tidigare lydelsen i artikel 18 [första stycket] tredje punkten och [andra stycket] tredje punkten i inkomstskattelagen från år 1992 mot artiklarna 12 [EG], 43 [EG], 46 [EG], 48 [EG], 56 [EG] och 58 EG, med hänsyn till att det i denna bestämmelse föreskrevs att ränta inte ansågs utgöra utdelning, och således inte var skattepliktig, om den betaldes till en styrelseledamot som var ett belgiskt företag, medan denna ränta under samma förhållanden ansågs utgöra utdelning, och således var skattepliktig, om den betalades till en styrelseledamot som var ett utländskt bolag.”

Prövning av tolkningsfrågan

12 Inledningsvis erinrar domstolen om att även om frågor om direkt skatt omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna enligt fast rättspraxis iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet och särskilt avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet (se, bland annat, dom av den 8 mars 2001

i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 37, av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002, s. I-11779, punkt 26, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 25).

13 Den hänskjutande domstolen har i sin tolkningsfråga hänvisat till artiklarna 12 EG, 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG och 58 EG.

14 Av domstolens rättspraxis följer att artikel 12 EG, som innehåller ett allmänt förbud mot all diskriminering på grund av nationalitet, endast kan tillämpas självständigt i sådana situationer som omfattas av gemenskapsrätten men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i EG-fördraget. I fördraget föreskrivs dock bland annat i artiklarna 43 EG och 56 EG sådana särskilda bestämmelser om icke-diskriminering på det område som omfattas av etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital (se, bland annat, domen i det ovan nämnda målet Metallgesellschaft m.fl., punkterna 38 och 39, och dom av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann, REG 2007, s. I-8491, punkterna 28 och 29).

15 Eftersom den hänskjutande domstolen har begärt att domstolen skall tolka såväl artikel 43 EG om etableringsfrihet som artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital, skall det bedömas huruvida en sådan lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken ränta bara skall beskattas som utdelning från ett i landet hemmahörande bolag när den betalas till en styrelseledamot eller bolagsman som utgör ett bolag som inte är hemmahörande i det landet, kan omfattas av nämnda friheter.

16 I förevarande fall följer det av handlingarna i målet att den ränta som det belgiska dotterbolaget betalade ansågs utgöra utdelning på grund av att den hänförde sig till ett lån som beviljats av ett i landet ej hemmahörande moderbolag som hade ställning av styrelseledamot i nämnda dotterbolag.

17 Den ifrågavarande lagstiftningen skall således inledningsvis prövas mot bakgrund av bestämmelserna i fördraget om etableringsfrihet.

18 Den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 43 EG, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 41, samt domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 36).

19 Det skall när det gäller bolag påpekas att sätet för dem i den mening som avses i artikel 48 EG, liksom nationaliteten för fysiska personer, används för att fastställa under vilken stats rättsordning bolagen lyder. Om det godtogs att den stat där bolaget hör hemma fritt kan tillämpa särbehandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle artikel 43 EG bli innehållslös (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275, samt domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 37). Syftet med etableringsfriheten är därmed att säkerställa en nationell behandling i värdmedlemsstaten genom att all diskriminering som baseras på var bolagen har sitt säte förbjuds (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Saint-Gobain ZN, punkt 35, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 37).

20 Domstolen framhåller att den nationella lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i den del den avser beskattning av ränta som ett i landet

hemmahörande bolag betalar på en fordran till en styrelseledamot som är ett bolag, innebär att det sker en särbehandling beroende på om det sistnämnda bolaget har sitt säte i Belgien eller inte.

21 Det framgår nämligen av nämnda lagstiftning att ränta som betalas av ett bolag till en styrelseledamot som är ett i landet hemmahörande bolag inte omklassificeras till utdelning, och således inte är skattepliktig, även om den överskrider en av de två gränser som uppställts i artikel 18 första stycket tredje punkten i CIR 1992. När räntan överskrider en av dessa gränser skall sådan ränta som betalas av ett bolag till en styrelseledamot som är ett bolag som inte är hemmahörande i landet omklassificeras till utdelning och är som sådan skattepliktig. Bolag som har en styrelseledamot som är ett bolag som inte är hemmahörande i landet är således föremål för en mindre förmånlig skattemässigt behandling än det bolag som har en styrelseledamot som är ett i landet hemmahörande bolag.

22 I förhållande till koncerner inom vilka moderbolaget påtar sig ledningsfunktioner i sina dotterbolag, innebär en sådan lagstiftning att i landet hemmahörande dotterbolag särbehandlas beroende på om moderbolaget har sitt säte i Belgien eller inte, vilket medför att dotterbolagen till ett moderbolag som inte är hemmahörande i landet erhåller en mindre förmånlig behandling än dotterbolag till ett i landet hemmahörande moderbolag.

23 Domstolen påpekar att en särbehandling av i landet hemmahörande bolag i förhållande till var det bolag är hemmahörande som, i egenskap av styrelseledamot, har beviljat bolagen ett lån, utgör en inskränkning av etableringsfriheten, eftersom denna särbehandling gör det mindre attraktivt för bolag som är etablerade i andra medlemsstater att utöva denna frihet, och dessa skulle följaktligen kunna komma att avhållas från att leda ett bolag i den medlemsstat som uppställer sådana föreskrifter, och till och med avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla ett dotterbolag i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Lankhorst-Hohorst, punkt 32, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 61, samt dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 39).

24 Som framgår av den nationella lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen innebär detta att en särbehandling av i landet hemmahörande bolag i förhållande till var en styrelseledamot har sitt säte, i princip utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt artiklarna 43 EG och 48 EG.

25 En sådan inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om den är motiverad 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 (se, bland annat, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 35, samt domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47).

26 Domstolen erinrar om att det följer av fast rättspraxis att en nationell bestämmelse som inskränker etableringsfriheten kan vara motiverad när den specifikt avser fiktiva upplägg som iscensätts för att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 72 och där angiven rättspraxis).

27 Endast den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag beviljas ett lån av ett i en annan medlemsstat hemmahörande närstående bolag kan inte grunda en allmän presumtion om missbruk och motivera en bestämmelse som medför att utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget förhindras (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 73 och där angiven rättspraxis).

28 För att en inskränkning av etableringsfriheten skall kunna motiveras av behovet att motverka missbruk måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara

att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74 och där angiven rättspraxis).

29 I punkt 80 i domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ansåg domstolen att en medlemsstats lagstiftning kan vara motiverad av skäl som avser motverkandet av missbruk när det i denna föreskrivs att räntebetalningar från ett i landet hemmahörande dotterbolag till ett i landet ej hemmahörande moderbolag skall klassificeras som utdelad vinst bara om och i den mån som betalningarna överstiger vad bolagen skulle ha avtalat på marknadsmässiga villkor, det vill säga på de affärsmässiga villkor som sådana bolag skulle ha godtagit om de inte hade ingått i samma koncern.

30 Den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag beviljas ett lån från ett i landet ej hemmahörande bolag på villkor som inte motsvarar dem som skulle ha avtalats om full konkurrens hade rått 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 (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation punkt 81).

31 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att den ränta som betalats av det belgiska dotterbolaget på ett lån som beviljats av ett bolag som inte är hemmahörande i landet och som har ställning av styrelseledamot har omklassificerats

till utdelning, eftersom den överskred den gräns som anges i andra strecksatsen i artikel 18 första stycket tredje punkten i CIR 1992, det vill säga att de sammanlagda räntebärande förskotten översteg inbetalat bolagskapital jämte beskattade reserver.

32 Domstolen konstaterar att även om tillämpningen av en sådan gräns syftar till att motverka missbruk, går en sådan tillämpning under alla omständigheter utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.

33 Såsom kommissionen har gjort gällande i sina yttranden påverkar den gräns som föreskrivs i andra strecksatsen i artikel 18 första stycket tredje punkten i CIR 1992 även en situation där den berörda transaktionen inte kan anses utgöra ett fiktivt upplägg. Om ränta som betalas till ett bolag som inte är hemmahörande i landet omklassificeras till utdelning när den överskrider en sådan gräns, kan det inte uteslutas att denna omklassificering även tillämpas på ränta som betalas på lån som beviljats på konkurrensmässiga villkor.

34 Tolkningsfrågan skall således besvaras med att artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att dessa bestämmelser utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, som innebär att ränta som betalas av ett i en medlemsstat hemmahörande bolag till en styrelseledamot som är ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat skall omklassificeras till utdelning, som är skattepliktig, för det fall det sammanlagda beloppet för de räntebärande förskotten överstiger det inbetalade bolagskapitalet jämte beskattade reserver vid inledningen av den period som beskattningen avser, medan räntan inte omklassificeras till utdelning, och således inte är skattepliktig, när den under samma omständigheter betalas till en styrelseledamot som är ett bolag hemmahörande i samma medlemsstat.

35 Eftersom fördragets bestämmelser om etableringsfrihet utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, saknas anledning att pröva huruvida även de bestämmelser i fördraget som rör fri rörlighet för kapital utgör hinder för denna lagstiftning.

Rättegångskostnader

36 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, som innebär att ränta som betalas av ett i en medlemsstat hemmahörande bolag till en styrelseledamot som är ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat skall omklassificeras till utdelning, som är skattepliktig, för det fall det sammanlagda beloppet för de räntebärande förskotten överstiger det inbetalade bolagskapitalet jämte beskattade reserver vid inledningen av den period som beskattningen avser, medan räntan inte omklassificeras till utdelning, och således inte är skattepliktig, när den under samma omständigheter betalas till en styrelseledamot som är ett bolag hemmahörande i samma medlemsstat.

Underskrifter