Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

4. juli 2013 *

»Skattelovgivning — selskabsskat — fradrag for risikovillig kapital — fiktive renter — reduktion af det fradragsberettigede beløb for selskaber, der i udlandet råder over driftssteder, som genererer indkomst, der på grund af dobbeltbeskatningsoverenskomster er fritaget for beskatning«

I sag C-350/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgien) ved afgørelse af 24. juni 2011, indgået til Domstolen den 4. juli 2011, i sagen:

Argenta Spaarbank NV

mod

Belgische Staat

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Ilešič, E. Levits (refererende dommer), J.-J. Kasel og M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. juli 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Argenta Spaarbank NV ved advocaten K. Morbée, K. Van Duyse og F. Smet

— den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved W. Mölls og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. september 2012,

afsagt følgende

* Processprog: nederlandsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af artikel 49 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Argenta Spaarbank NV (herefter »Argenta«) og Belgische Staat vedrørende beregningen af fradraget for risikovillig kapital for skatteåret 2008.

Retsforskrifter

Belgisk ret

3 Fradraget for risikovillig kapital blev indført i indkomstbeskatningsordningen ved lov af 22. juni 2005 om indførsel af et skattefradrag for risikovillig kapital (*Moniteur belge* af 30.6.2005, s. 30077). Fradraget fremgår af artikel 205a-205h og artikel 236 i code des impôts sur les revenus 1992 (den belgiske indkomstskattelov, herefter »CIR 1992«).

4 Det fremgår af forarbejderne til loven af 22. juni 2005, at den bl.a. har til formål at afhjælpe forskellen mellem den skattemæssige behandling af finansiering af selskaber ved lånekapital, hvor vederlaget skattemæssigt er fuldt fradragsberettiget, og finansiering med egenkapital (risikovillig kapital), hvor vederlaget beskattedes fuldt ud, og at øge selskabernes solvensratio, idet indførelsen af fradraget for risikovillig kapital indgik i det bredere formål om at forbedre den belgiske økonomis konkurrenceevne.

5 Fradraget for risikovillig kapital, som ligeledes er blevet kaldt »fradrag for fiktive renter«, består i at fratrække en procentdel af det omhandlede selskabs egenkapital fra det selskabsskattemæssige beskatningsgrundlag.

6 I henhold til artikel 205c, stk. 1, i CIR 1992 er fradraget for risikovillig kapital lig med den risikovillige kapital, som omhandlet i artikel 205b i CIR 1992, ganget med en sats, der er fastsat i de efterfølgende stykker i denne artikel 205c.

7 Artikel 205b, stk. 1, første afsnit, i CIR 1992 foreskriver, at den risikovillige kapital, der for at fastsætte fradraget for risikovillig kapital for en beskatningsperiode skal tages i betragtning, med forbehold for bestemmelserne i denne artikels stk. 2-7, svarer til beløbet for selskabets egenkapital ved slutningen af den foregående beskatningsperiode beregnet i overensstemmelse med lovgivningen om regnskabsføring og årsregnskaber, således som det fremgår af regnskabet. Nævnte stk. 2-7 fastsætter de omstændigheder, hvorunder egenkapitalen skal korrigeres for at danne grundlag for beregningen af størrelsen af fradraget for risikovillig kapital.

8 Den risikovillige kapital, der er fastsat i medfør af artikel 205b, stk. 1, i CIR 1992, nedsættes nærmere bestemt i henhold til artikel 205b, stk. 2, i CIR 1992 med nettoværdien af aktiver, der er knyttet til faste driftssteder, hvis indkomst er fritaget i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

9 I henhold til artikel 205d i CIR 1992 overføres det uudnyttede fradrag for en beskatningsperiode, for hvilket der kan foretages fradrag for risikovillig kapital, successivt til de efterfølgende syv års overskud, hvis der ikke er overskud i den pågældende beskatningsperiode.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Kongeriget Nederlandene

10 Artikel 7, stk. 1-3, i overenskomsten af 5. juni 2001 mellem Kongeriget Belgien og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue (*Moniteur belge* af 20.12.2002, s. 57533 (herefter »den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst«), fastsætter:

»1. Fortjeneste indvundet af et foretagende i en kontraherende stat kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i den anden stat, men kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.

2. Med forbehold for bestemmelserne i stk. 3 skal der, når et foretagende i en kontraherende stat driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted, i hver af de kontraherende stater til dette faste driftssted henføres den fortjeneste, som det kunne forventes at have opnået, hvis det havde været et uafhængigt foretagende, der udøvede den samme eller lignende virksomhed på samme eller lignende betingelser, og som under fuldstændigt frie forhold afsluttede forretninger med det foretagende, hvis faste driftssted det er.

3. Ved ansættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal det være tilladt at fradrage de udgifter, som er afholdt til gavn for det faste driftssted, herunder udgifter til ledelse og almindelig administration i øvrigt, hvad enten de afholdes i den stat, hvor det pågældende faste driftssted er beliggende, eller andre steder.«

11 Den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 23, stk. 1, bestemmer:

»I Belgien undgås dobbeltbeskatning således:

a) Når en person, der er hjemmehørende i Belgien, oppebærer andre indtægter end udbytter, renter og de i overenskomstens artikel 12, stk. 5, omhandlede royalties, eller ejer formue, som beskattes i Nederlandene i henhold til overenskomsten, skal Belgien fritage sådan indkomst eller formue fra beskatning, men det kan ved beregningen af skatten af den pågældende persons øvrige indkomst eller formue anvende den skattesats, som ville være bragt i anvendelse, hvis den fritagne indkomst eller formue ikke var blevet fritaget.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Argenta er et selskab, der har hjemsted i Belgien, og som er selskabsskattepligtigt i denne medlemsstat. Selskabet har et fast driftssted i Nederlandene, hvis indkomst er fritaget i Belgien i henhold til den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

13 For skatteåret 2008 har Argenta i henhold til artikel 205a-h i CIR 1992 anmodet om fradrag for risikovillig kapital.

14 Den 19. november 2008 blev Argenta ansat i selskabsskat for nævnte skatteår. I forbindelse med beregningen af denne skat tog de belgiske skattemyndigheder under henvisning til artikel 205b, stk. 2, i CIR 1992 ikke hensyn til nettoværdien af aktiver knyttet til det faste driftssted, som Argenta besidder i Nederlandene, ved fastsættelsen af den risikovillige kapital, der tjente som beregningsgrundlag for fradraget for risikovillig kapital.

15 Den 7. september 2009 blev den af Argenta indgivne klage af 20. maj 2009 mod denne beskatning afvist af nævnte myndigheder.

16 Den 4. december 2009 anlagde Argenta sag til prøvelse af dette afslag ved den forelæggende ret under henvisning til, at artikel 205b, stk. 2, i CIR 1992 udgør en hindring for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF, for så vidt som de investeringer, der realiseres i et fast driftssted beliggende i en medlemsstat, med hvilken Kongeriget Belgien har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke giver ret til fradrag for risikovillig kapital, skønt investeringer, der er foretaget i et driftssted beliggende i Belgien, giver ret til et sådant fradrag.

17 Nævnte ret har på den baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 49 EF til hinder for en national skatteretlig bestemmelse, ifølge hvilken et i Belgien fuldt skattepligtigt selskab ved fastsættelsen af selskabets skattepligtige overskud ikke kan foretage fradrag for risikovillig kapital med et beløb svarende til den positive forskel mellem på den ene side den bogførte nettoværdi af aktiverne i de driftssteder, den skattepligtige opretholder i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater, og på den anden side den samlede mængde af passiver, som kan henregnes til disse driftssteder, hvorimod selskabet kan foretage et sådant fradrag, når denne positive forskel kan henregnes til et driftssted, der er beliggende i Belgien?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved beregningen af et fradrag, der tildeles et selskab, som er fuldt skattepligtigt i en medlemsstat, ikke tages hensyn til nettoværdien af aktiverne i et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, når overskuddet fra nævnte driftssted i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke kan beskattes i den første medlemsstat, skønt der i denne henseende tages hensyn til aktiver, som er knyttet til et driftssted, der er beliggende i denne første medlemsstat.

19 Som det fremgår af fast retspraksis, omfatter den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 49 TEUF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i bopælsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, i henhold til artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. dom af 15.9.2011, sag C-310/09, Accor, Sml. I, s. 8115, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

20 Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de samtidig til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (Accor-dommen, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

21 Disse betragtninger finder også anvendelse, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted (jf. dom af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 20).

22 I hovedsagen er det ubestridt, at den omhandlede lovgivning med henblik på beregningen af fradraget for risikovillig kapital indfører en forskelsbehandling mellem aktiver knyttet til et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, hvis overskud ikke kan beskattes i Belgien, og aktiver knyttet til et fast driftssted, der er beliggende i denne sidstnævnte medlemsstat.

23 De aktiver, der er tilknyttet driftssteder, som er beliggende i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, og hvis overskud ikke kan beskattes i Belgien, tages således ikke i betragtning ved beregningen af den risikovillige kapital, der danner grundlag for fastsættelsen af det i hovedsagen omhandlede fradrag, hvorimod de aktiver, der er tilknyttet faste driftssteder, som er beliggende i Belgien, tages i betragtning i denne forbindelse.

24 Som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, udgør det, at aktiver knyttet til et fast driftssted tages i betragtning ved beregningen af fradraget for risikovillig kapital for et belgisk selskab, der er underlagt selskabsbeskatning i Belgien, en skattemæssig fordel, idet dette medvirker til at formindske den effektive selskabsskattesats, som et sådant selskab skal betale i denne medlemsstat.

25 En sådan skattemæssig fordel gives imidlertid ikke, når et i Belgien hjemmehørende selskabs faste driftssted er beliggende i en anden medlemsstat og er omfattet af en skattefritagelse for dets indkomst i henhold til den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Kongeriget Belgien og denne anden medlemsstat.

26 Den belgiske regering har i denne henseende anført, at den forskelsbehandling, der følger af den omhandlede nationale lovgivning, imidlertid ikke udgør en hindring for etableringsfriheden, eftersom dels denne forskelsbehandling ikke medfører ugunstige virkninger for det selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, dels at sådanne ugunstige virkninger, hvis de konstateres, skyldes flere medlemsstaters samtidige udøvelse af deres beskatningskompetence.

27 Denne regering finder således, at det hjemmehørende hovedselskabs skattemæssige resultat selv under hensyntagen til aktiver knyttet til et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat end i Kongeriget Belgien ikke kan reduceres. Hvad angår udenlandske faste driftssteder, som ikke er fritaget i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, beregnes fradraget for risikovillig kapital ifølge nævnte regering således særskilt i forhold til de aktiver, der er tilknyttet det faste driftssted, og som først og fremmest anvendes på det overskud, der er opnået i dette driftssted. Den belgiske regering slutter heraf analogt, at hvis der skal tages hensyn til aktiver knyttet til et fast driftssted, som er beliggende i en anden medlemsstat end i Kongeriget Belgien, og hvis indkomst er fritaget i medfør af en overenskomst, bør fradraget for risikovillig kapital anvendes på det overskud, der kan henføres til dette driftssted. Dette beskattes imidlertid ikke i Belgien.

28 Argenta såvel som Kommissionen har bestridt denne fortolkning af belgisk ret, idet de har gjort gældende, at fradraget for risikovillig kapital for så vidt angår de udenlandske faste driftssteder, hvis indkomst ikke er skattefritaget i Belgien, beregnes på grundlag af den globale indkomst, og at den finder anvendelse på hele det omhandlede selskabs skattepligtige indkomst.

29 Det skal i denne forbindelse bemærkes, således som det følger af fast retspraksis, at når Domstolen i medfør af artikel 267 TEUF besvarer et præjudicielt spørgsmål fra en ret i en medlemsstat, har den ikke kompetence til at fortolke denne medlemsstats nationale ret, da denne opgave tilkommer de nationale retter (jf. bl.a. dom af 12.10.1993, sag C-37/92, Vanacker og Lesage, Sml. I, s. 4947, præmis 7, af 14.2.2008, sag C-449/06, Gysen, Sml. I, s. 553, præmis 17, og af 17.1.2013, sag C-23/12, Zakaria, præmis 29).

30 Det skal imidlertid bemærkes, at den belgiske regering i retsmødet har medgivet, at selv hvis fradraget for risikovillig kapital blev beregnet særskilt og først og fremmest burde anvendes på dette driftssteds overskud, ville et eventuelt overskud blive fratrukket det overskud, der er opnået i hovedselskabet. Det fremgår således ikke af nævnte regerings argumentation, at det ikke skulle være muligt for et

hjemmehørende hovedselskab i forhold til nedsættelsen af sit beskatningsgrundlag at drage fordel af et fradrag for risikovillig kapital, der er beregnet under hensyntagen til aktiver knyttet til et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat end i Kongeriget Belgien.

31 Som generaladvokaten har anført i punkt 40 i forslaget til afgørelse, har den belgiske regering desuden ikke anfægtet Argentas opfattelse, i henhold til hvilken et belgisk selskab, der er finansieret med egenkapital, kan drage fordel af fradraget for risikovillig kapital, selv om det kun er dets udenlandske faste driftssted, som ikke har nogen egenkapital, der har overskud, hvilket overskud i sidste instans i henhold til den belgiske lovgivning vil blive tilregnet selskabet ved beregningen af fradraget.

32 Hvis et selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat end i Kongeriget Belgien, ikke med henblik på nedsættelse af sit beskatningsgrundlag kan drage fordel af fradraget for risikovillig kapital beregnet under hensyntagen til nævnte fast driftssteds aktiver, er det derfor en ulempe for dette selskab.

33 I modsætning til hvad den belgiske regering hævder, følger denne ulempe ikke af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, ikke har fastsat fradrag for risikovillig kapital, men alene af det i den belgiske lovgivning trufne valg om at nægte at tage hensyn til de nævnte faste driftssteders aktiver. Nævnte ufordelagtige behandling kan således ikke skyldes flere medlemsstaters samtidige udøvelse af deres beskatningskompetence.

34 En sådan ufordelagtig behandling vil kunne afholde et belgisk selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat end i Kongeriget Belgien og udgør dermed en hindring, som i princippet er forbudt i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.

35 Det følger af Domstolens retspraksis, at en hindring for etableringsfriheden kun kan være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. Lidl Belgium-dommen, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

36 I denne henseende har den belgiske regering påberåbt sig hensynet til at sikre sammenhængen i det belgiske skattesystem og en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, set under et.

37 For det første er ordningen med fradrag for risikovillig kapital således fuldstændig symmetrisk, og der er en direkte personel og materiel sammenhæng mellem den skattemæssige fordel beregnet i forhold til aktiverne og beskatningen af overskud genereret af disse aktiver.

38 Denne sammenhæng kan sammenlignes med den, der findes mellem fradragsberettigede renter af lånoptagning med henblik på erhvervelse af et aktiv og det skattepligtige overskud, som genereres på dette aktiv, idet den lov, der indfører det i hovedsagen omhandlede fradrag, som det fremgår af begrundelsen herfor, har til formål skattemæssigt at behandle egenkapital på samme måde som lånekapital. Selv om fradraget for risikovillig kapital beregnes med en skønsmæssigt forud fastsat sats i forhold til et selskabs egenkapital og ikke pro rata af selskabets skattepligtige overskud, antages det beregnede fradragsbeløb at repræsentere de renter, som selskabet skulle have betalt, hvis det havde skullet låne for at opnå de aktiver, der er erhvervet ved hjælp af dets egenkapital.

39 Ifølge den belgiske regering udøver Belgien ved at nægte at tage hensyn til aktiver knyttet til et fast driftssted, som er beliggende i en anden medlemsstat end i Kongeriget Belgien, og hvis overskud ikke kan beskattes i Belgien, for det andet sin beskatningskompetence under overholdelse af territorialprincippet og i overensstemmelse med fordelingen af beskatningskompetencen, således som den følger af den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

40 Beføjelsen til at tage hensyn til regnskabsmæssige og ikke-regnskabsmæssige byrder i forbindelse de aktiver og passiver, der er knyttet til et fast driftssted, og at tildele fradrag, der er knyttet til disse aktiver eller disse passiver, tilkommer den medlemsstat, som dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillægger ret til at beskatte det faste driftssteds overskud. En sådan fordeling, der er indført med den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, er i øvrigt i overensstemmelse med modeloverenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD).

41 Hvad angår den første begrundelse fremsat af den belgiske regering bemærkes, at Domstolen allerede har anerkendt, at hensynet til at bevare sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42, af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 40, og af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 43).

42 For at et anbringende, der er baseret på en sådan begrundelse, kan godtages, kræver det imidlertid ifølge fast retspraksis, at der fastslås en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (Manninen-dommen, præmis 42, og Keller Holding-dommen, præmis 40), idet den direkte karakter af denne sammenhæng skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (Manninen-dommen, præmis 43, og dom af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, Sml. I, s. 1129, præmis 39, samt Papillon-dommen, præmis 44).

43 Som påpeget i nærværende doms præmis 24, består den i hovedsagen omhandlede skattemæssige fordel i muligheden for ved beregningen af fradraget for risikovillig kapital at tage hensyn til aktiver, der er tilknyttet et fast driftssted.

44 Denne fordel, som bevirker, at den effektive selskabsskattesats, som et sådant hovedselskab er undergivet, formindskes, udlignes imidlertid ikke i hovedsagen ved en særlig skatteopkrævning.

45 Nævnte fordel tillades ganske vist kun, når overskud, der genereres af det fast driftssted, kan beskattes i Belgien.

46 Der er imidlertid ikke en direkte sammenhæng som omhandlet i den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 42, mellem den fordel, der beregnes under hensyntagen til aktiverne, og beskatningen af det afkast, der genereres af sidstnævnte.

47 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning kræver dermed alene, at eventuel indkomst, der opnås i nævnte faste driftssted, kan beskattes i Belgien, men tildelingen af den pågældende fordel er hverken betinget af, at indkomsten rent faktisk realiseres, eller at den rent faktisk beskattes. Den omhandlede ordning tillader følgelig en situation, hvor der tages hensyn til aktiver knyttet til et fast driftssted ved beregningen af det fradrag, der anvendes på det selskab, som det faste driftssted tilhører, når dette faste driftssteds indkomst kan beskattes i Belgien, men det ikke har genereret nogen indkomst.

48 Desuden kan det uudnyttede fradrag for en beskatningsperiode, for hvilket der kan foretages fradrag for risikovillig kapital, i henhold til artikel 205d i CIR 1992 overføres successivt til de efterfølgende syv års overskud, hvis der ikke er overskud i den pågældende beskatningsperiode.

49 At nægte at tage hensyn til aktiver knyttet til faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat end i Kongeriget Belgien, og hvis overskud er skattefritaget i Belgien i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan derfor ikke være begrundet i hensyn til nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning.

50 Hvad angår den anden begrundelse, som den belgiske regering har påberåbt sig, bemærkes, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen (jf. i denne retning dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 45, af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 42, og af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 51, samt Lidl Belgium-dommen, præmis 31). Det følger desuden af fast retspraksis, at når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne således fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 29, og af 29.11.2011, sag C-371/10, National Grid Indus, Sml. I, s. 12273, præmis 45).

51 Den omstændighed, at en medlemsstat i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået med en anden medlemsstat, har vedtaget, at det overskud, der kan henføres til et fast driftssted beliggende i denne anden medlemsstat, kun kan beskattes i denne medlemsstat, og at den første medlemsstat dermed ikke kan udøve sin beskatningskompetence i forhold til det overskud, der kan henføres til nævnte faste driftssted, kan dog ikke systematisk begrunde enhver nægtelse af at tildele en skattemæssig fordel til det selskab, der har hjemsted i denne første medlemsstat, og til hvilket nævnte faste driftssted hører.

52 En sådan nægtelse ville begrunde en forskelsbehandling alene på grund af, at et selskab beliggende i en medlemsstat har udviklet en tværnational økonomisk aktivitet, som ikke kan generere skatteindtægter for denne stat (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 40, og dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 43).

53 Til gengæld følger det af fast retspraksis, at en begrundelse om nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bl.a. kan anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. Oy AA-dommen, præmis 54, samt dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 58, af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 66, af 20.10.2011, sag C-284/09, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 9879, præmis 77, og af 10.5.2012, forenede sager C-338/11 – C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 47).

54 Domstolen har således fastslået, at dette formål navnlig er at sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud i et fast driftssted, for så vidt som det anerkendes, at underskud i et ikke-hjemmehørende fast driftssted vil kunne fradrages i hovedselskabets indkomst, hvilket ville have som følge, at sidstnævnte frit ville kunne vælge den medlemsstat, hvori det fradrager sådanne underskud (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 56, og Lidl Belgium-dommen, præmis 34).

55 Som generaladvokaten har anført i punkt 63 i forslaget til afgørelse, undergraver den omstændighed, at der tildeles den i hovedsagen omhandlede skattemæssige fordel, hverken retten for den medlemsstat, hvor det selskab, som det faste driftssted tilhører, har hjemsted, eller retten for den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, til at udøve deres beskatningskompetence i forhold til de aktiviteter, der gennemføres på deres område, og medfører ikke overførsel af indkomst, der normalt beskattes i en af disse medlemsstater, til den anden af disse.

56 Hvad endelig angår den belgiske regerings argument om den parallelle behandling, som bør foretages mellem dels det skattemæssige fradrag for renter af lån, der anvendes til tilvejebringelse af de aktiver, der kan henføres til et fast driftssted, dels behandlingen af den egenkapital, der henføres til et fast driftssted, bemærkes, at denne regering selv anerkender den faste karakter af fradraget for risikovillig kapital, som beregnes i forhold til det omhandlede selskabs egenkapital og ikke pro rata af det skattepligtige overskud, som genereres af dets aktiver.

57 Nævnte regering kan således ikke med rette hævde, at den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, og navnlig bestemmelserne heri om fastsættelsen af overskud i et fast driftssted og om hensyntagen med henblik herpå til udgifter, som er afholdt til gavn for det faste driftssted, er til hinder for en hensyntagen ved beregningen af fradraget for risikovillig kapital til de aktiver, der henføres til et fast driftssted, hvis overskud ikke kan beskattes i Belgien i medfør af denne overenskomst.

58 Under disse omstændigheder kan den restriktion, der er indført ved den i hovedagen omhandlede lovgivning, ikke være begrundet i nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

59 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved beregningen af et fradrag, der tildeles et selskab, som er fuldt skattepligtigt i en medlemsstat, ikke tages hensyn til nettoværdien af aktiverne i et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, når overskuddet fra nævnte driftssted i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke kan beskattes i den første medlemsstat, skønt der i denne henseende tages hensyn til aktiver, som er knyttet til et driftssted, der er beliggende i denne første medlemsstat.

Sagens omkostninger

60 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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved beregningen af et fradrag, der tildeles et selskab, som er fuldt skattepligtigt i en medlemsstat, ikke tages hensyn til nettoværdien af aktiverne i et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, når overskuddet fra nævnte driftssted i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke kan beskattes i den første medlemsstat, skønt der i denne henseende tages hensyn til aktiver, som er knyttet til et driftssted, der er beliggende i denne første medlemsstat.

Underskrifter