

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 18 september 2008<sup>1</sup>

## I — Inledning

1. Låneränta som ett bolag med säte i Belgien betalar till sitt moderbolag med säte i en annan medlemsstat är i Belgien föremål för en källskatt, förskottsskatt (*précompte mobilier*). Motsvarande betalningar av låneränta till inhemska mottagare är däremot befriade från förskottsskatt men bolagsbeskattas hos mottagaren.

2. På grund av ett dubbelbeskattningsavtal minskas beräkningsunderlaget för bolags-skatten i Luxemburg för en långivare med säte i Luxemburg med den källskatt som tas ut i Belgien. Dubbelbeskattningen undviks emellertid inte fullständigt genom detta.

3. Cour d'appel de Liège har ställt frågan för att få klarhet i huruvida EG-fördragets

bestämmelser om fri rörlighet för kapital utgör hinder för dessa nationella bestämmelser. Bestämmelserna kan dock prövas även med etableringsfriheten som bedömningsgrund.

## II — Tillämpliga bestämmelser

4. Bestämmelser som är tillämpliga på sakförhållandena i målet vid den nationella domstolen finns i den belgiska inkomstskattelagen av år 1992 (Code des impôts sur les revenus coordonné en 1992, nedan kallad CIR 92).

5. Enligt artikel 266 i CIR 92 bemyndigas konungen att under vissa förutsättningar helt eller delvis avstå från uttag av förskottsskatt på inkomst av kapital.

1 — Originalspråk: tyska.

6. I artikel 267 i CIR 92 regleras skattskyldighetens uppkomst enligt följande:

(nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) föreskrivs följande:

”Artikel 11 Ränta

”Tillerkännande eller överföring av inkomster kontant eller som naturaprestation föranleder skyldighet att betala förskottsskatt. Såsom tillerkännande anses särskilt gottskrivning av en inkomst på ett konto som öppnats till förmån för mottagaren, även om kontot inte är disponibelt och detta hinder beror på mottagarens uttryckliga eller underförstådda samtycke.”

§ 1. Ränta som härrör från en fördragsstat och betalas till en person som är hemmahörande i en annan fördragsstat kan beskattas i den andra staten.

§ 2. Denna ränta kan dock beskattas i den fördragsstat från vilken den härrör enligt den statens lagstiftning, dock att skatten inte får överstiga 15 procent av räntebeloppet.

7. Enligt artikel 107.2.9 i kunglig tillämpningsförfordning till CIR 92 ska förskottsskatt inte tas ut på vissa inkomster som uppbärs av professionella placerare. Som ”professionella placerare” betraktas enligt artikel 105.3 b i förordningen företag med hemvist inom landet som inte avses i punkt 1.<sup>2</sup>

§ 3. Med avvikelse från vad som sägs i § 2 får räntan inte beskattas i den fördragsstat från vilken den härrör, om den betalas till ett företag i den andra fördragsstaten.

Föregående stycke tillämpas inte på

8. I dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg av den 17 september 1970

2 — Punkt 1 avser vissa företag som tillhandahåller finansiella tjänster.

1. ...

2. Ränta som ett bolag som är hemmahörande i en fördragsstat betalar till ett bolag som är hemmahörande i en annan fördragsstat och vars röstberättigande andelar direkt eller indirekt till minst 25 procent ägs av det förstnämnda bolaget.

...

### Artikel 23

§ 1. För personer som är hemmahörande i Luxemburg undviks dubbelbeskattning på följande sätt:

b. på ränta som omfattas av artikel 11 § 2 avräknas den skatt som tas ut på inkomster i Luxemburg. Det avdragna beloppet får dock inte överstiga vare sig en andel av skatten som proportionellt motsvarar de inkomster som är hänförliga till Belgien eller ett belopp som motsvarar den skatt som innehålls som källskatt i Luxemburg på motsvarande inkomster för personer som är hemmahörande i Belgien. Denna i Belgien uttagna skatt är avdragsgill från inkomster som beskattas i Luxemburg endast i den mån den överstiger den skatt som innehålls som källskatt i Luxemburg på motsvarande inkomster för personer som är hemmahörande i Belgien.”

...

2. Skatt som i överensstämmelse med detta avtal tas ut i Belgien

...

### III — Bakgrund och tolkningsfrågan

9. Det luxemburgska bolaget SA Wickler Finances ägde 48 procent av kapitalet i det belgiska bolaget Truck Center SA (tidigare Truck Restaurant Habay). Den 25 februari 1992 gav Wickler Finances ett lån till Truck Center på 50 000 000 BEF. Aktiekapitalet och lånefordran överläts sedermera till de enligt luxemburgsk rätt bildade bolagen Cotralux och därefter Socfin. Truck Center bokförde låneränta för åren 1994–1996 men utbetalade ingen ränta och innehöll heller ingen förskottsskatt.

10. I beslut av den 11 december 1997 påförde den belgiska skatteförvaltningen på eget initiativ förskottsskatt och fastställde skattesatsen till 13,39 procent för åren 1994 och 1995 och till 15 procent för år 1996.

den portugisiska regeringen, Förenade kungarikets regering samt Europeiska gemenskapernas kommission yttrat sig. Vid förhandlingen har dessutom den franska regeringen yttrat sig.

11. Efter överklagande av Truck Center upphävdes skattebeslutet av Tribunal de première instance d'Arlon, som fann att de nationella bestämmelserna är oförenliga med artikel 56 EG. Cour d'appel de Liège, som numera har tvisten anhängig hos sig, har ställt följande tolkningsfråga till domstolen.

”Strider artiklarna 105.3 b och 107.2.9 i den med tillämpning av artikel 266 i CIR 92 utfärdade kungliga tillämpningsförfordningen till CIR 92, jämförda med artikel 23 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg, mot artikel 73b (nu artikel 56 EG) i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, i vilken föreskrivs fri rörlighet för kapital, genom att avståendet enligt artikel 107.2.9 från uttag av förskottsskatt endast gäller ränta som betalas till bolag som är hemmahörande i Belgien, vilket innebär dels att bolag som är hemmahörande i Belgien avhålls från att låna kapital från bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, dels ock att det uppstår ett hinder för bolag i en annan medlemsstat att genom utlåning placera kapital i bolag som är hemmahörande i Belgien?”

12. I förfarandet vid domstolen har Truck Center, den belgiska, den nederländska och

#### IV — Rättslig bedömning

13. Med hänsyn till hur tolkningsfrågan har formulerats vill jag erinra om att domstolen, inom ramen för en begäran om förhandsavgörande, inte är behörig att avgöra om en nationell åtgärd är förenlig med gemenskapsrätten. Domstolen är dock behörig att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla sådana uppgifter om gemenskapsrättens tolkning som gör det möjligt för sistnämnda domstol att i det aktuella målet pröva denna fråga.<sup>3</sup>

14. Tolkningsfrågan ska uppfattas som en fråga huruvida artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) och artikel 73d.1 i EG-fördraget (nu artikel 58 EG) utgör hinder för en nationell bestämmelse om källskatt på betal-

3 — Jämför bland annat dom av den 21 september 2000 i mål C-124/99, Borawitz (REG 2000, s. I-7293), punkt 17, av den 8 juni 2006 i mål C-60/05, WWF Italia m.fl. (REG 2006, s. I-5083), punkt 18, och av den 22 maj 2008 i mål C-439/06, citiworks (REG 2008, s. I-3913), punkt 21.

ning av låneränta till en mottagare med säte i en annan medlemsstat, när motsvarande betalningar till inhemska bolag visserligen är befriade från källskatt men bolagsbeskattas hos mottagaren.

15. Inledningsvis vill jag påpeka att det av fast rättspraxis följer, att frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet, men att denna behörighet likväl måste utövas med iakttagande av gemenskapsrätten.<sup>4</sup> I avsaknad av enhetliga eller harmoniserade gemenskapsbestämmelser har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom avtal eller ensidigt, fastställa kriterierna för fördelningen av beskattningsrätten dem emellan, särskilt när det gäller undanröjandet av dubbelbeskattning.<sup>5</sup>

4 — Se bland annat dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 19, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 40, 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), punkt 36, och av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), punkt 16.

5 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 24 och 30, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 57, samt domarna i målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 4), punkt 52, och Amurta (ovan fotnot 4), punkt 17.

16. Visserligen har det genom rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 inrättats ett gemensamt system för beskattning av ränta och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.<sup>6</sup> Målet vid den nationella domstolen rör emellertid sakförhållanden som är hänförliga till tiden före det direktivets ikraftträdande. Det har därmed stått Belgien och Luxemburg i princip fritt att i sitt dubbelbeskattningsavtal överenskomma att ränta, som betalas av ett företag som är hemmahörande i Belgien till ett företag som är hemmahörande i Luxemburg, får beskattas i Belgien enligt en skattesats på 15 procent.

17. Belgien har använt sig av denna möjlighet genom att på räntebetalningar till mottagare som är hemmahörande i en annan medlemsstat ta ut förskottsskatt med en skattesats på 15 procent. Betalningar till inhemska skattskyldiga<sup>7</sup> är däremot befriade från källskatt. Det ska därför undersökas huruvida en sådan skillnad i behandling strider mot de grundläggande friheterna.

6 — Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av ränta och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, s. 49).

7 — Den belgiska regeringen har upplyst om att som inhemska skattskyldiga räknas även fasta driftställen som tillhör bolag med huvudkontor i en annan medlemsstat.

A — *Tillämplig grundläggande frihet*

18. 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.<sup>8</sup>

19. Vid sidan av den genom artikel 73b.1 i EG-fördraget säkerställda fria rörligheten för kapital, som tolkningsfrågan syftar på, kan lagstiftningen även falla under artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG) om etableringsfrihet. Den artikeln är tillämplig när det är fråga om ett andelsinnehav som ger andelsinnehavaren ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas.<sup>9</sup>

8 — Som det sammanfattas i dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, *Hölböck* (REG 2007, s. I-4051), punkt 22, med hänvisning till domarna i målen *Cadbury Schweppes* och *Cadbury Schweppes Overseas* (ovan fotnot 4), punkterna 31–33, och *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (ovan fotnot 4), punkterna 37 och 38, dom 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 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, *Baars* (REG 2000, s. I-2787), punkterna 21–22, domen i målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (ovan fotnot 4), punkt 39, dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, *Oy AA* (REG 2007, s. I-6373), punkt 20, och av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, *Burda* (REG 2008, s. I-4571), punkt 69.

20. Såvitt framgår av den nationella domstolens redogörelse gäller bestämmelserna i den belgiska inkomstskattelagen om förskotts-skatt inte endast i sådana fall där långgivaren har en ägarandel i låntagarbolaget av en viss storleksordning.

21. Bestämmelserna kan emellertid inte ses isolerat från dubbelbeskattningsavtalet, vilket ju också utgör en del av Belgiens nationella rättsordning.<sup>10</sup> Av artikel 11 § 3 i dubbelbeskattningsavtalet framgår att källskatt som regel inte kan tas ut på gränsöverskridande räntebetalningar mellan företag i Belgien och Luxemburg. Källskatt kan tas ut endast på ränta som ett bolag som är hemmahörande i den ena fördragsstaten betalar till ett bolag som är hemmahörande i den andra fördragsstaten, såvida förstnämnda bolag direkt eller indirekt äger minst 25 procent av de röstberättigande andelarna av sistnämnda bolag.

22. Av begäran om förhandsavgörande framgår att det bolag som bokförde Truck Center såsom mottagare av räntebetalning-

10 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, *Bouanich* (REG 2006, s. I-923), punkt 51.

arna innehar 48 procent av kapitalet i Truck Center, vilket gav ett bestämmande inflytande över ledningen av Truck Center. Det är alltså även rent faktiskt fråga om ett fall inom tillämpningsområdet för etableringsfriheten.

23. Lagstiftningen ska därför prövas mot bakgrund av artikel 52 i EG-fördraget om etableringsfriheten trots att beviljande av lån mellan närstående bolag utgör en kapitalrörelse.<sup>11</sup> Om en sådan lagstiftning samtidigt verkar inskränkande på den fria rörligheten för kapital, motiverar detta inte att lagstiftningen prövas självständigt mot artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget, eftersom en sådan verkan endast är en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten.<sup>12</sup> För övrigt gäller i huvudsak samma principer för samtliga grundläggande friheter, om man nu bortser från verkan av den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredjeland. I förevarande fall har frågan om förhållandet till tredjeland dock inte berörts. På grund av det anförda skulle en tillämpning av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital inte ha föranlett någon annan slutsats.<sup>13</sup>

- 11 — Jämför särskilt rubrik I punkt 3 (direkta investeringar i form av långfristiga lån med syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer) i nomenklaturen för kapitalrörelser i bilaga I till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävd genom Amsterdampfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).
- 12 — Domarna i målen Oy AA (ovan fotnot 9), punkt 24, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 4), punkt 33, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 34.
- 13 — Domstolen drog motsvarande slutsats angående förhållandet mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, exempelvis i dom av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services (REG 2007, s. I-10451), punkt 56.

24. I sina domar rörande behandlingen i skattehänseende av så kallad omvandling av lånade medel till kapital har domstolen också gjort som jag här har föreslagit. De nationella bestämmelser som varit aktuella har av domstolen prövats endast mot bakgrund av etableringsfriheten eftersom de endast har varit tillämpliga på lån mellan närstående bolag.<sup>14</sup>

25. Den hänskjutande domstolen har visserligen i formellt hänseende begränsat sin fråga till att gälla tolkningen av den fria rörligheten för kapital. Detta utgör dock inget hinder för domstolen att ge alla de upplysningar om gemenskapsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den hänskjutande domstolen, även om den hänskjutande domstolen inte hänvisar till dessa upplysningar i sin fråga.<sup>15</sup>

- 14 — Dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779), punkt 26, domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 25, och dom av den 17 januari 2008 i mål C-105/07, Lammers & Van Cleeff (REG 2008, s. I-173), punkterna 16 och 17.
- 15 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, ŠARPP (REG 1990, s. I-4695), punkt 8, av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel (REG 2004, s. I-4981), punkt 44, av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais (REG 2006, s. I-1711), punkt 29, och av den 26 februari 2008 i mål C-506/06, Mayr (REG 2008, s. I-1017), punkt 43.

B — *Prövning av frågan om etableringsfrihet*

undersöka huruvida etableringsfriheten begränsas av de av Truck Center påtalade ekonomiska nackdelarna med förskottsskatten.

26. Enligt Truck Centers mening försvårar lagstiftningen på två sätt upptagandet av lån hos företag som är hemmahörande i en annan medlemsstat. För det första innebär bestämmelserna en extra administrativ börda för räntegäldenären som har att betala skatten. För det andra medför källskatten en ekonomisk nackdel för långivaren eftersom hans ränteavkastning redan från början har minskats med skatten. En låntagare måste därför eventuellt betala högre ränta till utländska finansierare än till inhemska, vilka erhåller räntan ograverad. Dessutom är här fråga om en definitiv skatt med en schablonmässig skattesats. Utländska skattskyldiga subjekt kan därför till skillnad från inhemska inte göra avdrag för rörelsekostnader.

27. Enligt kommissionen finns den ytterligare nackdelen att källskatten ska betalas så snart räntan erläggs. Ränta som betalas till inhemska långivare beaktas däremot först inom ramen för bolagsbeskattningen. Detta medför en nackdel i likviditetshänseende för långivare i andra medlemsstater.

28. I det följande ska jag alltså först undersöka huruvida uttaget av skatt vid källan utgör en diskriminering eller en inskränkning av etableringsfriheten och om detta i förekommande fall är motiverat. Därefter ska jag

## 1. Uttag av skatt vid källan

29. 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.<sup>16</sup>

30. Enligt fast rättspraxis är det, när det gäller bolag, sätet i den mening som avses enligt artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) som, liksom nationaliteten när fråga är om

<sup>16</sup> — Se domen i målet Saint-Gobain ZN (ovan fotnot 5), punkt 35, dom av den 14 december 2000 i mål (C-141/99), AMID (REG 2000, s. I-11619), punkt 20, av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107), punkt 29, och av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), punkt 18.



fysiska personer, bestämmer anknytningen till en stats rättsordning.<sup>17</sup> Om det accepterades att hemvistmedlemsstaten fritt kan välja att tillämpa en annorlunda behandling uteslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle detta innebära att innehållet i artikel 52 i EG-fördraget inte längre fick någon verkan. Syftet med etableringsfriheten är sålunda att säkerställa en nationell behandling i den mottagande medlemsstaten genom ett förbud mot all diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte.<sup>18</sup>

31. Etableringsfriheten innebär emellertid inte endast ett förbud mot diskriminering utan även ett förbud mot inskränkningar. Enligt fast rättspraxis ska varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten

17 — Domen i målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (ovan fotnot 8), punkt 43 och där angiven rättspraxis, dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, *Denkavit Internationaal och Denkavit France* (REG 2006, s. I-11949), punkt 22, samt domen i målet *Burda* (ovan fotnot 9), punkt 77. Domstolens nyare rättspraxis på bolagsrättens område föranleder i princip heller ingen annan slutsats (se särskilt dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, *Centros* (REG 1999, s. I-1459), av den 5 november 2002 i mål C-208/00, *Überseering* (REG 2002, s. I-9919), och av den 30 september 2003 i mål C-167/01, *Inspire Art* (REG 2003, s. I-10155). Se även generaladvokaten Poireres Maduros förslag till avgörande av den 22 maj 2008 i mål C-210/06, *Cartesio* (mål anhängigt vid domstolen), punkt 22 och följande punkter. I dessa mål har bolagets säte som anknytningskriterium i princip inte ifrågasatts, utan målen rör frågan vad som ska anses utgöra säte respektive hur sätet kan förläggas.

18 — Se för ett liknande resonemang, bland annat domarna i målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, (ovan fotnot 8), punkt 43, samt där angiven rättspraxis, *Denkavit Internationaal* och *Denkavit France* (ovan fotnot 17), punkt 22, och *Burda* (ovan fotnot 17), punkt 77.

förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning av denna.<sup>19</sup>

32. Skyldigheten att betala förskottsskatten sammanhänger med sätet för moderbolaget som erhåller räntan. Skatten tas ut endast om mottagaren har sitt säte utomlands, medan betalningar till inhemska mottagare är befriade från denna källskatt. En sådan skillnad i skattemässig behandling av räntebetalningar alltefter var moderbolaget har sitt säte kan utgöra såväl diskriminering som en inskränkning.

33. Först ska jag undersöka om en diskriminering föreligger. En skillnad i behandling som anknyter till ett bolags säte utgör en förbjuden diskriminering endast såvida de berörda bolagen befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara.<sup>20</sup>

19 — Dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, *Gebhard* (REG 1995, s. I-4165), punkt 37, av den 5 oktober 2004 i mål C-442/02, *CaixaBank France* (REG 2004, s. I-8961), punkt 11, domen i målet *Columbus Container Services* (ovan fotnot 13), punkt 34, och dom av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, *Deutsche Shell* (REG 2008, s. I-1129), punkt 28. Se när det gäller förhållandet mellan diskriminering och inskränkningar även mitt förslag till avgörande av den 4 september 2008 i mål C-222/07, *UTECA* (mål anhängigt vid domstolen), punkt 77.

20 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, *Schumacker* (REG 1995, s. I-225), samt domarna i målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (ovan fotnot 8), punkt 46, och *Denkavit Internationaal* och *Denkavit France* (ovan fotnot 18), punkterna 24 och 25.

34. I detta fall skiljer sig situationen för en inhemsk räntemottagare från situationen för en mottagare i en annan medlemsstat när det gäller villkoren för uttag och uppbörd av skatt. En inhemsk mottagare är direkt underkastad skattekontrollen i den stat där han har sitt säte. Skattemyndigheten kan gentemot denne fastställa skatter och driva in dessa med myndighetsmakt. Detta är inte utan vidare möjligt beträffande bolag med säte i en annan medlemsstat, utan då förutsätts ett samarbete med skattemyndigheten i den andra medlemsstaten.

35. I domen i målet FKP Scorpio Konzertproduktionen<sup>21</sup> godtog domstolen därför att behovet av att säkerställa en effektiv uppbörd av inkomstskatt kan motivera att olika förfaranden tillämpas på ersättningar som betalas till personer som saknar hemvist inom landet respektive personer med hemvist inom landet. Enligt den där omtvistade skattebestämmelsen fanns det en skyldighet för mottagare av tjänster att innehålla källskatt på ersättning som denne betalade till den som tillhandahöll tjänsterna, om den senare var bosatt i en annan medlemsstat. För ersättning till inhemska tjänsteföretag gällde inte någon sådan skyldighet att innehålla källskatt.

36. De olika beskattningsvillkor som gäller för personer som saknar hemvist inom landet

respektive för personer med hemvist inom landet utgör alltså en objektiv skillnad mellan situationerna som kan motivera att källskatt tas ut endast på inkomster som uppbärs av bolag som inte har sitt säte inom landet.

37. Som emellertid riktigt har påpekats, senast av generaladvokaten Poirares Maduro, är det "för att diskriminering inte ska föreligga... inte tillräckligt att framhålla att tyska medborgare och utländska medborgare inte befinner sig i samma situation. Det ska också visas att skillnaden i deras situationer motiverar skillnaden i behandling. Med andra ord ska skillnaden i behandling sammanhånga med och stå i proportion till skillnaden i deras situationer."<sup>22</sup>

38. Det måste därför undersökas huruvida metoden med uttag av skatt vid källan på räntebetalningar till mottagare med säte i en annan medlemsstat är proportionerlig i förhållande till ändamålet att undvika sådana svårigheter som skulle vara för handen om den belgiska skattemyndigheten skulle tvingas ta ut skatten direkt hos den utländska mottagaren av räntebetalningen.

21 — Dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (REG 2006, s. I-9461), punkterna 33–35.

22 — Förslag till avgörande av den 3 april 2008 i mål C-524/06, Huber (mål anhängigt vid domstolen), punkt 7.

39. Metoden med uttag av skatt vid källan kan anses utgöra en ändamålsenlig åtgärd om de olika situationerna för inhemska och utländska mottagare av räntebetalningar beaktas. Vad som ska undersökas är därför huruvida skillnaden i behandling beroende på mottagarens hemvist går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet.<sup>23</sup>

40. I den nämnda domen i målet FKP Scorpio Konzertproduktionen erinrade domstolen om att det under den relevanta beskattningsperioden inte fanns någon gemenskapsrättsakt som reglerade ömsesidigt bistånd rörande skatteuppbörd.<sup>24</sup>

41. För de aktuella beskattningsåren 1994–1996 kunde Belgien inte heller stödja sig på rådets direktiv 76/308/EEG<sup>25</sup> för att underlätta indrivningen av skatt i en annan medlemsstat, eftersom tillämpningsområdet för det direktivet först genom rådets

23 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (ovan fotnot 8), punkt 64, *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas* (ovan fotnot 4), punkt 47, och *Lidl Belgium* (ovan fotnot 16), punkt 27.

24 — Domen i målet FKP Scorpio Konzertproduktionen (ovan fotnot 21), punkt 36.

25 — Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter (EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66).

direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 utvidgades till att gälla även direkta skatter.<sup>26</sup>

42. Emellertid fanns redan vid den tiden den i Bryssel den 5 september 1952 undertecknade Beneluxkonventionen om ömsesidigt bistånd på området för uppbörd av skattefordringar<sup>27</sup>, som den belgiska regeringen har lagt fram på förfrågan från domstolen. Frågan är därför huruvida uttag av förskottsskatt hos den luxemburgska mottagaren av räntebetalningen, i förekommande fall med bistånd av skattemyndigheten i Luxemburg, skulle vara en mindre ingripande åtgärd än skatteuttag direkt vid källan.

43. Truck Center och kommissionen anser att detta ska beaktas inom ramen för prövningen huruvida metoden med skatteuttag vid källan är proportionerlig. De belgiska och nederländska regeringarna däremot anser att konventionen saknar betydelse i detta sammanhang. Den belgiska regeringen motiverar sin ståndpunkt med att förskottsskatten tas ut hos en inhemsk skattskyldig och att den därför inte har behov av bistånd från annat lands skattemyndighet.

26 — Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter (EGT L 175, s. 17).

27 — *Moniteur belge* av den 6 juli 1956 och av den 23 december 1956.

44. Därvid förbiser den belgiska regeringen att just förekomsten av Beneluxkonventionen kan utgöra grund för att utforma bestämmelserna om uttag av förskottsskatt så, att skatten inte tas ut vid källan hos räntegäldenären utan hos den utländska mottagaren av räntebetalningen.

45. Oavsett möjligheten att få bistånd från utländsk skattemyndighet är det dock ingalunda säkert att uttag av skatt hos det utländska moderbolaget, som är berättigat att lyfta räntan, faktiskt är en mildare åtgärd än skatteuttag hos den inhemska källan, dotterbolaget. Om den utländske mottagaren skulle vara betalningsskyldig för förskottsskatten skulle det nämligen åligga denne att lämna in en deklaration till skattemyndigheten i den medlemsstat där inkomstkällan finns, trots att han inte är hemmahörande där. Skattemyndigheten i den staten måste registrera honom som skattskyldig och kontrollera såväl deklarationen som inbetalningen av skatten, och vid uppbörd måste den koppla in skattemyndigheten i den stat där mottagaren av räntebetalningen har sitt säte.

46. Sammantaget skulle denna form av skatteuttag sannolikt för såväl skattemyndigheten som hela den berörda koncernen föranleda högre kostnader än metoden med beskattning vid källan hos det dotterbolag som ändå redan är skattskyldigt inom landet. Som kommissionen har antytt skulle sådana merkostnader inte stå i proportion till den administration som följer med metoden att ta ut skatt vid

källan, särskilt när fråga är om skattefordringar av engångskaraktär eller av mindre omfattning.

47. Av dessa överväganden framgår att en proportionerlig utformning av förfarandet för skatteuttag fordrar en sammansatt bedömning av den nationella lagstiftaren när denna utövar sin behörighet i fråga om direkta skatter.<sup>28</sup> I en situation som den förevarande har lagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning<sup>29</sup> i vart fall inte uppenbart överskridits om det i medlemsstatens lagstiftning föreskrivs en källskatt, trots att lagstiftaren hade kunnat stödja sig på bilaterala bestämmelser om bistånd från utländsk skattemyndighet för uppbörd av skatten utomlands.

48. Dessutom framstår det i ljuset av nyare rättspraxis från domstolen som tveksamt om den eventuella likviditetsmässiga nackdel som enligt kommissionen kan uppkomma på grund av att källskatten direkt förfaller till betalning över huvud taget har betydelse. I den nyligen meddelade domen i målet Lidl<sup>30</sup> berörde domstolen inte denna problematik med ett ord, trots att generaladvokaten Sharpston just med hänvisning till likviditetsmässiga nackdelar hade föreslagit en annan lösning än den domstolen kom fram till.<sup>31</sup> Om

28 — Se den rättspraxis som anges i fotnot 4.

29 — Se, när det gäller lagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning, även mina förslag till avgörande i målen UTECA (ovan fotnot 19), punkt 60, och av den 11 september 2008 i mål C-317/07, Lahti Energia Oy (mål anhängigt vid domstolen), punkt 94, och i ettvarrt förslag angiven rättspraxis.

30 — Ovan fotnot 16.

31 — Se förslag till avgörande av den 18 februari 2008 i mål C-414/06, Lidl (REG 2008, s. I-3601), punkt 28 och följande punkter.

likviditetseffekter nu faktiskt inte längre ska beaktas har dock ett avsteg gjorts från den hittillsvarande rättspraxis som generaladvokaten Sharpston uttryckligen hänvisade till.<sup>32</sup>

49. Enligt min uppfattning kan likviditetsmässiga nackdelar visserligen ha betydelse vid prövningen av huruvida en nationell lagstiftning är proportionerlig. I detta fall är det dock tveksamt om någon sådan nackdel faktiskt uppkommer i någon nämnvärd omfattning. Den belgiska regeringen har nämligen vid den muntliga förhandlingen påpekat att i Belgien hemmahörande företag, för vilka ränteinkomster ingår i det generella underlaget för beräkning av bolagsskatt, löpande under beskattningsåret måste göra förskottsinsbetalningar av skatt. Förskottsskatten torde därför i praktiken förfalla till betalning endast oväsentligt tidigare än förskottsinsbetalningen av bolagsskatten för motsvarande ränteinkomster för inhemska mottagare. Under alla förhållanden torde de mindre likviditetsmässiga nackdelar som kan uppkomma uppvägas av den administrativa förenkling som uppnås genom att skatten tas ut direkt vid källan.

32 — I fotnot 24 i sitt förslag till avgörande i målet Lidl hänvisade generaladvokaten Sharpston till dom av den 8 mars 2001 i mål C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727, punkterna 44, 54 och 76, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkterna 36–38, av den 8 juni 2004 i mål C-268/03, De Baeck (REG 2004, s. I-5961), punkt 24, domen i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 8), punkt 96 och följande punkter samt punkt 153 och följande punkter, samt dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkt 29.

50. Uttaget av förskottsskatten utgör därmed ingen otillåten diskriminering.

51. Det återstår att undersöka huruvida skatteuttaget begränsar etableringsfriheten. Skillnaden i behandling mellan rent interna och gränsöverskridande situationer gör det visserligen mindre attraktivt att grunda ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Den inskränkning av etableringsfriheten som detta resulterar i är emellertid motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. Som jag har anfört säkerställs nämligen genom denna ett effektivt uttag av skatt.

52. Min slutsats i denna del är alltså att artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget inte utgör hinder för en metod med uttag av skatt vid källan på räntebetalningar till bolag som inte har sitt säte inom landet endast av det skälet att långgivaren närstående bolag får en extra börda som inte drabbar inhemska mottagare av räntebetalningar.

2. Ekonomisk nackdel på grund av förskotts-skatten

53. Truck Center har anfört att förskotts-skatten är ekonomiskt ofördelaktig vid uppta-gande av kredit hos moderbolaget, som har säte i en annan medlemsstat. Förutom den källskatt som ska betalas i Belgien med upp till 15 procent måste mottagaren av räntebetal-ningen betala bolagsskatt på denna vid sitt säte i Luxemburg. Den kumulerade beskatt-ningen i Belgien och Luxemburg är högre än beskattningen av motsvarande betalningar till inhemska mottagare i Belgien. Detta har inte bestritts av den belgiska regeringen.

54. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Luxemburg undanröjer inte denna dubbelbeskattning fullständigt, vilket Truck Center, den belgiska regeringen och kommis-sionen är ense om. Enligt artikel 23 § 1 punkt 2b i avtalet medges avräkning på källskatten endast upp till samma nivå som en källskatt på motsvarande räntebetalningar från Luxemburg till Belgien. Eftersom Luxemburg faktiskt inte tar ut någon källskatt är det uteslutet med avräkning av den belgiska källskatten i Luxemburg. Den belgiska käll-skatten kan endast dras av från beräknings-underlaget för bolagsskatt i Luxemburg.

55. Till skillnad från Truck Center anser de medlemsstater som har yttrat sig i målet att beskattningen i Luxemburg inte ska beaktas vid en jämförelse, utan de vill jämföra endast den belgiska källskatten på betalningar till utländska mottagare med beskattningen av inhemska mottagare.

56. Jag har samma uppfattning. I domen i målet Kerkhaert-Morres har domstolen nämligen konstaterat att de grundläggande friheterna inte kan åberopas om de oförde-laktiga konsekvenserna beror på att två medlemsstater parallellt utövar sin beskatt-ningsrätt.<sup>33</sup>

57. Domstolen har i stället hänvisat till sådana avtal om dubbelbeskattning som nämns i artikel 220 i EG-fördraget (nu artikel 293 EG). Syftet med dubbelbeskatt-ningsavtalen är att de negativa effekterna för den inre marknaden av att olika nationella skattesystem existerar parallellt ska undvikas eller lindras.<sup>34</sup>

33 — Dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerkhaert och Morres (REG 2006, s. I-10967), punkt 20. Jämför även domen i målet Columbus Container Services (ovan fotnot 13), punkt 43.

34 — Domarna i målen Kerkhaert och Morres (ovan fotnot 33), punkt 21, och Columbus Container Services (ovan fotnot 13), punkt 44.

58. Gemenskapsrätten innehåller inte på dess nuvarande stadium några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen. Det är medlemsstaternas sak att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra dubbelbeskattning, bland annat genom att använda de kriterier för fördelning som praktiseras inom internationell beskattning.<sup>35</sup>

59. I detta syfte har Belgien och Luxemburg ingått sitt dubbelbeskattningsavtal, och detta mildrar i vart fall dubbelbeskattningen. I det sammanhanget kan man inte klandra de fördragsslutande staterna för att de bara har kommit halvvägs och inte fullständigt har avskaffat dubbelbeskattningen i sådana situationer som den som är aktuell i målet. I avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser rörande behörighetsfördelningen i fråga om beskattning tycks domstolen till och med godta att två medlemsstater utan begränsningar ingriper i ett och samma beskattningsunderlag, och därför kan man inte gärna anmärka mot att dubbelbeskattningen avskaffas endast delvis. I framtida fall går det dock i vart fall att tillämpa direktiv 2003/49.

60. Domarna i målen Denkavit<sup>36</sup> och Amurta<sup>37</sup> föranleder ingen annan bedömning från min sida. Dessa avgöranden rörde källskatt som innehölls på utdelning som

lämnades till i landet ej hemmahörande bolag. För att undvika kedjebeskattnings innehölls dock inte källskatt för utdelning till mottagare som var skattskyldiga för bolagskatt i det egna landet. Utdelningen bolagsbeskattades nämligen hos mottagaren.

61. Domstolen uttalade i sammanfattning att en medlemsstat, som har bestämt sig för att ha ett system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning på utdelningar, måste tillämpa detta system likvärdigt för alla mottagare av utdelningar som är underkastade dess beskattningsrätt. Situationen för inhemska mottagare av utdelningar och situationen för mottagare med säte i en annan medlemsstat var nämligen vad gäller ekonomisk dubbelbeskattning likvärdiga.<sup>38</sup>

62. Sakomständigheter och tillämpliga bestämmelser i förevarande fall skiljer sig emellertid från situationen i de nämnda målen. Enligt det system som tillämpades där för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning på utdelningar till bolagskattepliktiga

35 — Domarna i målen Kerckhaert och Morres (ovan fotnot 33), punkt 22, och Columbus Container Services (ovan fotnot 13), punkt 45.

36 — Ovan fotnot 18.

37 — Ovan fotnot 4.

38 — Domarna i målen Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 36), punkterna 35–37, och Amurta (ovan fotnot 4), punkterna 38–40.

mottagare, var utdelningar i sin helhet befriade från skatt hos mottagarna eftersom de inkomster som låg till grund för utdelningen redan bolagsbeskattades hos utdelande bolag.

63. Detta syfte uppnås inte med bestämmelserna om förskottsskatt. Visserligen befriar Belgien också räntebetalningar till inhemska mottagare från källskatt. Bestämmelsen härom syftar emellertid inte till att slutgiltigt befria ränteinkomster från skatt, något som det för övrigt saknas anledning till. Till skillnad från utdelningar betalas ränta nämligen inte från redan beskattade inkomster hos det överförande bolaget. Tvärtom uppkommer bolagsskatteplikt på ränteinkomster först hos mottagaren.

64. På räntebetalningar till mottagare med säte utomlands tar Belgien ut den skatteandel på ränteinkomster som tillkommer Belgien enligt dubbelbeskattningsavtalet. Skatten tas ut vid källan eftersom det inte utan vidare är möjligt att ta ut skatt hos mottagare med säte utomlands. Eftersom beskattning av inkomster hos inhemska mottagare inte bereder sådana svårigheter är uttag av skatt vid källan där inte en nödvändig åtgärd. Till sist är det alltså så att en och samma skatt bara tas ut hos olika personer.

65. Vid jämförelsen ska alltså endast beaktas beskattningen av räntebetalningar vid källan i Belgien å ena sidan och beskattningen av motsvarande betalningar till inhemska skattskyldiga å andra sidan.

66. Av domstolens rättspraxis angående beskattning av begränsat skattskyldiga personer som tillhandahåller tjänster framgår att en slutlig skatt enligt en enhetlig skattesats är godtagbar under förutsättning att denna inte är högre än skattesatsen på motsvarande inkomster för obegränsat skattskyldiga personer.<sup>39</sup>

67. Under de aktuella beskattningsåren var förskottsskattesatsen 13,39 respektive 15 procent, medan bolagsskattesatsen enligt den nationella domstolens uppgifter var mellan 28 och 39 procent. Man kan alltså inte som regel förvänta sig en högre skatt på gränsöverskridande räntebetalningar. Jämfört

39 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), punkt 55.



med beskattningen av fysiska personer, som det var fråga om i målet *Gerritse*,<sup>40</sup> underlättas jämförelsen av att bolagsskatten tas ut med en fast och icke progressiv skattesats och att inget grundavdrag för existensminimum behöver beaktas.

68. Emellertid kvarstår vid jämförelsen en okänd faktor, vilket kommissionen riktigt har påpekat. Från den schablonmässiga förskotts-skatten kan till skillnad mot vad som är fallet när bolagsskatten fastställs inga rörelsekostnader dras av.

69. I sina avgöranden rörande begränsad skattskyldighet har domstolen visserligen ansett att en icke berättigad skillnad i behandling föreligger när personer som är bosatta utanför landet inte har rätt till avdrag för kostnader som har direkt ekonomiskt samband med den skattskyldiges verksamhet men personer med hemvist inom landet kan göra avdrag för rörelsekostnader.<sup>41</sup>

40 — Ovan fotnot 39.

41 — Domarna i målen *Gerritse* (ovan fotnot 39), punkt 27, och *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (ovan fotnot 21), punkterna 50–52, samt dom av den 6 juli 2006 i mål C-346/04, *Conijn* (REG 2006, s. I-6137), punkt 26, och av den 15 februari 2007 i mål C-345/04, *Centro Equestre da Leziria Grande* (REG 2007, s. I-1425), punkt 24.

70. I dessa fall var inkomsterna dock helt och fullt föremål för beskattning på orten för tjänsteprestationen, och i mottagarens hemvist var de förmodligen skattebefriade eller i stor utsträckning nedsatta genom rätt till avräkning för utländsk skatt. Därmed överensstämde det med principen om skattesymmetri att rörelsekostnaderna beaktades i beräkningsunderlaget i den stat som i huvudsak beskattade de därmed sammanhängande inkomsterna.<sup>42</sup> Luxemburg och Belgien har i det aktuella fallet däremot enats om att Luxemburg, bortsett från den belgiska källskatten på 15 procent, har beskattningsrätten på ränteinkomster av belgiskt ursprung. Då ligger det också nära till hands att ta rörelsekostnaderna med i beräkningen inom ramen för beskattningen i Luxemburg.

71. Frånsett detta finns det inga uppgifter i begäran om förhandsavgörande som tyder på att frågan om avdrag för rörelsekostnader skulle vara tvistig i målet vid den nationella domstolen. Rörelsekostnader torde heller inte uppkomma i nämnvärd omfattning när det gäller låneaffärer mellan närstående bolag.

42 — Se, när det gäller principen om skattesymmetri, domen i målet *Lidl* (ovan fotnot 16), punkt 33.

## V — Förslag till avgörande

72. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från Cour d'appel de Liège på följande sätt:

Artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget utgör inte hinder för en nationell bestämmelse om källskatt på betalningar av låneränta till mottagare med säte i en annan medlemsstat, om motsvarande betalningar till inhemska bolag visserligen är befriade från källskatt men bolagsbeskattas hos mottagaren i minst samma omfattning.