

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 5 juli 2012 (*)

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Skattelagstiftning – Ersättning för tjänster kan dras av som kostnader för intäkternas förvärvande – Ersättning till en tjänsteleverantör i en annan medlemsstat i vilken denna inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller väsentligt förmånligare skatteregler – Skyldighet att lägga fram bevisning för att transaktionerna är verkliga och legitima och att ersättningen för dessa inte överskrider normala nivåer för att medges avdrag – Hinder – Motivering – Bekämpning av skattebedrägeri och skatteundandragande – Effektiv skattekontroll – Väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna – Proportionalitet”

I mål C-318/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour de cassation (Belgien) genom beslut av den 18 juni 2010, som inkom till domstolen den 2 juli 2010, i målet

Société d’investissement pour l’agriculture tropicale SA (SIAT)

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits (referent), J.-J. Kasel och M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren R. ?ere?,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 juni 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Société d’investissement pour l’agriculture tropicale SA (SIAT), genom D. Garabedian och E. Traversa, avocats,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och N. Rouam, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão och S. Jaulino, samtliga i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom H. Walker, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud, och efter att den 29 september 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (nedan kallat SIAT) och État belge, som företräds av dess finansminister, avseende den senares beslut att inte bevilja SIAT avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande med ett belopp om 28 402 251 BEF som nämnda bolag bokfört som kostnader i dess bokslut per den 31 december 1997.

Tillämpliga belgiska bestämmelser

3 I artikel 26 i 1992 års inkomstskattelag (code des impôts sur les revenus de 1992) (nedan kallad CIR 1992) föreskrivs följande:

”Med förbehåll för bestämmelserna i artikel 54 gäller att när ett företag med hemvist i Belgien beviljar avvikande eller vederlagsfria förmåner ska dessa räknas in i företagets resultat, såvida inte förmånerna tas med vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet hos den som erhåller förmånen.

Oaktat den begränsning som föreskrivs i första stycket ska resultatet höjas med de avvikande eller vederlagsfria förmåner som företaget beviljar följande personer:

...

2. en skattskyldig person som avses i artikel 227 eller ett företag i utlandet som enligt bestämmelserna i lagstiftningen i det land där de har hemvist inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än de som tillämpas på det företag som har hemvist i Belgien.

...”

4 I artikel 49 CIR 1992 föreskrivs följande:

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

Som kostnader eller utgifter som har uppkommit eller burits under den period som beskattningen avser, anses utgifter som verkligen har betalats eller kostnader som verkligen har burits under nämnda period eller som är att anse som definitiva och klara skulder eller förluster och som har bokförts som sådana.”

5 Artikel 53 CIR 1992 har följande lydelse:

"Följande kostnader utgör inte kostnader för intäkternas förvärvande:

...

10. samtliga kostnader som inte är rimliga för intäkternas förvärvande.

..."

6 Artikel 54 CIR 1992 har följande lydelse:

"Räntor, royalty för patenträttigheter, tillverkningsprocesser och andra motsvarande rättigheter eller ersättning för prestationer och tjänster ska inte betraktas som kostnader för intäkternas förvärvande när de betalas till eller direkt eller indirekt tillerkänns en sådan skattskyldig som anges i artikel 227 eller ett utländskt företag som i enlighet med bestämmelser i det lands lagstiftning där de är etablerade inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än de som tillämpas på det företag som har hemvist i Belgien, såvida inte den skattskyldige styrker med alla rättsliga medel att utgifterna motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer."

7 Enligt artikel 227.2 CIR 1992 ska utländska juridiska personer som varken har säte, huvudsaklig etablering, ledning eller förvaltning i Belgien vara skattskyldiga.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 SIAT – ett bolag bildat enligt belgisk rätt – upprättade år 1991 ett gemensamt dotterbolag med en nigeriansk koncern, för att bedriva odling av palmer i syfte att framställa palmolja.

9 I avtalen mellan parterna föreskrivs att SIAT ska tillhandahålla tjänster mot betalning och sälja utrustning till det gemensamma dotterbolaget, men att det ska återlämna en del av vinsten av försäljningen i form av provision till moderbolaget i den nigerianska koncernen, det luxemburgska bolaget Megatrade International (nedan kallat MISA).

10 År 1997 hölls diskussioner mellan parterna angående exakt vilket belopp de provisioner som SIAT skulle betala skulle uppgå till. Dessa diskussioner ledde till att partnerskapet upphörde och att SIAT åtog sig att betala 2 000 000 USD till MISA, varmed alla anspråk skulle anses slutligt reglerade.

11 SIAT bokförde följaktligen ett belopp om 28 402 251 BEF avseende den provision som skulle betalas till MISA, som kostnad i sitt bokslut per den 31 december 1997.

12 Då den belgiska skattemyndigheten konstaterat att MISA var ett holdingbolag bildat enligt bestämmelserna i den luxemburgska lagen av den 31 juli 1929 om beskattning av holdingbolag, och att det således inte var skyldigt att betala någon skatt motsvarande belgisk bolagsskatt, beslutade den med tillämpning av artikel 54 CIR 1992 att inte medge SIAT avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande motsvarande ett belopp om 28 402 251 BEF.

13 Det av SIAT ingivna överklagandet av beslutet att inte medge avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande ogillades av tribunal de première instance de Bruxelles genom dom av den 21 februari 2003 och därefter av Cour d'appel de Bruxelles den 12 mars 2008. Domstolarna gav således skattemyndigheten rätt.

14 SIAT överklagade till Cour de cassation, som hyste tvivel avseende tolkningen av artikel 49 EG och beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 49 [EG] – i den version som är tillämplig i förevarande mål mot bakgrund av att de faktiska omständigheter som ligger bakom tvisten inträffade innan Lissabonfördraget trädde i kraft den 1 december 2009 – tolkas så att den utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning enligt vilken lagstiftning ersättning för prestationer eller tjänster inte betraktas som avdragsgilla kostnader för intäkternas förvärvande när de direkt eller indirekt betalats till eller beviljats en skattskyldig som är bosatt i en annan medlemsstat eller ett utländskt företag, och som enligt lagstiftningen i den medlemsstat där denna person är bosatt eller detta företag är etablerat inte omfattas av skyldighet att erlägga inkomstskatt eller, avseende de aktuella intäkterna, omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller för dessa intäkter i den medlemsstat vars lagstiftning ifrågasätts, såvida inte den skattskyldige kan styrka att denna ersättning motsvarar verkliga och legitima transaktioner och att den inte överskrider normala nivåer, medan sådan bevisning inte krävs för att avdrag ska kunna göras för ersättning för prestationer eller tjänster som betalats till en skattskyldig med säte i denna medlemsstat, även om denne skattskyldige inte är inkomstskattskyldig eller omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än dem som gäller enligt skattelagstiftningen i denna medlemsstat?”

Prövning av begäran om förhandsavgörande

Inledande anmärkningar

15 Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande och av de yttranden som inkommit till domstolen är huvudregeln vad gäller avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande, vilken återfinns i artikel 49 CIR 1992, att avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande medges om dessa kostnader är nödvändiga för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter vars äkthet och belopp påvisats av den skattskyldige (nedan kallad huvudregeln).

16 I det nationella målet har SIAT emellertid ifrågasatt huruvida den specialregel som införts genom artikel 54 CIR 1992, vilken skattemyndigheten stödde sig på när den avlog yrkandet om avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande som detta bolag framställt, är förenlig med unionsrätten. Enligt artikel 54 CIR 1992 ska ersättning för prestationer och tjänster inte betraktas som kostnader för intäkternas förvärvande när de betalas till skattskyldiga i en annan medlemsstat där de inte omfattas av skyldighet att erlägga inkomstskatt eller, avseende de aktuella intäkterna, omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller i Belgien, såvida inte den skattskyldige styrker att utgifterna motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer (nedan kallad specialregeln).

17 Den nationella domstolen har följaktligen ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 EG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken ersättning för prestationer och tjänster som betalas av en skattskyldig i den första medlemsstaten till ett utländskt bolag inte betraktas som kostnader för intäkternas förvärvande när det sistnämnda bolaget med avseende på nämnda intäkter inte omfattas av skyldighet att erlägga inkomstskatt eller, avseende de berörda intäkterna, omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än dem som gäller för dessa intäkter i den första medlemsstaten, såvida inte den skattskyldige styrker att ersättningarna motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer, medan sådana ersättningar enligt huvudregeln ger rätt till avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande om dessa kostnader är nödvändiga för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter vars äkthet och belopp påvisats av den skattskyldige.

Huruvida det föreligger hinder för den fria rörligheten för tjänster

18 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att artikel 49 EG utgör hinder för tillämpning av en nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (se, bland annat, dom av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot, REG 2009, s. I-5093, punkt 32, och där angiven rättspraxis). Nationella åtgärder som innebär att utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt betraktas som inskränkningar i nämnda frihet (se, bland annat, dom av den 4 december 2008 i mål C-330/07, Jobra, REG 2008, s. I-9099, punkt 19, och av den 22 december 2010 i mål C-287/10, Tankreederei I, REU 2010, s. I-14233, punkt 15).

19 Enligt domstolens fasta praxis ger artikel 49 EG dessutom rättigheter åt såväl den som tillhandahåller tjänster som den som mottar dessa (se dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr, REG 1999, s. I-7447, punkt 34, av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, REG 2006, s. I-9461, punkt 32, samt av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, REU 2010, s. I-6645, punkt 24).

20 Den franska regeringen har i sitt skriftliga yttrande angett att samma materiella villkor tillämpas såväl vad gäller huvudregeln som specialregeln. Detta är emellertid inte fallet.

21 Enligt huvudregeln ska således den skattskyldige visa dessa kostnaders äkthet och belopp varvid skattemyndigheten enligt den belgiska regeringen presumerar att dessa är nödvändiga för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter. Enligt artikel 53.10 CIR 1992 får beloppet dessutom inte vara orimligt.

22 Enligt specialregeln ska den skattskyldige däremot, för att motbevisa presumptionen att avdrag inte medges för ersättningarna, visa att de motsvarar verkliga och legitima transaktioner. Detta innebär i likhet med vad som anges i de allmänna råden till CIR 1992, till vilka såväl SIAT som kommissionen har hänvisat, att den skattskyldige ska visa att utgifterna ingår i den normala verksamheten, svarar mot ett industriellt, kommersiellt eller finansiellt behov och de motsvarar eller i normalfallet borde motsvara ett behov inom hela företagets verksamhet. Det framgår av samma allmänna råd att det inte är tillräckligt att visa rättsligt giltiga handlingar och dokument, utan det är framför allt nödvändigt att skattemyndigheten är rimligt övertygad om att det är fråga om verkliga och legitima transaktioner. Såsom den belgiska regeringen har påpekat i sina inlagor måste en inhemsk skattskyldig visa att det inte är fråga om skentransaktioner.

23 Den skattskyldige ska vidare visa att de aktuella kostnaderna för inkomsternas förvärvande inte överskrider normala nivåer, vilket enligt de förtydliganden som gjorts av den belgiska regeringen vid förhandlingen, innebär att den aktuella transaktionen ska jämföras med normal marknadspraxis. Enligt artikel 53.10 CIR 1992 ska emellertid avdrag endast vägras, såsom angetts i punkt 21 i förevarande dom, för sådana kostnader för inkomsternas förvärvande som skattskyldiga i Belgien har haft, om dessa är orimliga.

24 Den presumption för att avdrag inte ska medges för utgifter för inkomsternas förvärvande samt de materiella villkoren för att eventuellt medge avdrag, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 54 CIR 1992, gör det följaktligen svårare att få avdrag med stöd av nämnda artikel än när avdrag medges med stöd av huvudregeln i artikel 49 CIR 1992.

25 Det ska vidare påpekas att specialregeln kan tillämpas när ersättningarna betalas till leverantörer som enligt lagstiftningen i den medlemsstat där de är etablerade inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller, avseende de aktuella intäkterna, omfattas av "väsentligt

förmånligare skatteregler än de som gäller för dessa intäkter i Belgien”.

26 Såsom den belgiska regeringen har medgett sker, då det saknas preciseringar i lagstiftningen eller i de administrativa föreskrifterna vad gäller innebörden av ”väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller för dessa intäkter i Belgien”, skattemyndighetens bedömning av huruvida specialregeln ska tillämpas från fall till fall och under de nationella domstolarnas kontroll.

27 Det är under dessa omständigheter inte fastställt i förväg med tillräcklig precision hur denna specialregel ska tillämpas. I ett fall där tjänsteleverantören finns i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien och där är föremål för väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller för dessa intäkter i Belgien är det osäkert huruvida det ska anses att tjänsteleverantören där ”omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler” och specialregeln därmed ska tillämpas.

28 En sådan specialregel, i vilken det föreskrivs strängare villkor för avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande än vad som gäller enligt huvudregeln och vars tillämpningsområde inte är exakt fastställt i förväg kan således verka avhållande, dels på belgiska skattskyldiga att utöva sin rätt att få tillgång till den fria rörligheten för tjänster och få del av tjänster som erbjuds av tjänsteleverantörer i andra medlemsstater, dels på dessa tjänsteleverantörer att tillhandahålla sina tjänster till mottagare i Belgien (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

29 Följaktligen utgör artikel 54 CIR 1992 en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 49 EG.

30 Denna slutsats påverkas inte av de argument som framförts av Belgiens regering, Frankrikes regering och Portugals regering och som, vad gäller bevisbördekraven, avser att en skattskyldig med hemvist i en stat som genomför en betalning till en annan person med hemvist i samma stat objektivt sett befinner sig i en annorlunda situation än en skattskyldig med hemvist i samma stat som genomför en betalning till en mottagare i en annan stat och som där är föremål för väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller i Belgien. Dessa regeringar har hävdatt att det endast är i det sistnämnda fallet som det föreligger en risk för att transaktionens huvudsakliga syfte är att undvika att betala den skatt som normalt ska utgå och att den skattskyldige som har hemvist i Belgien och som mottar tjänster har bättre förutsättningar att visa att det är fråga om verkliga och legitima transaktioner. En tjänsteleverantör i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien är nämligen inte föremål för den belgiska skattemyndighetens direkta kontroll.

31 Vad avser en skatteförmån, det vill säga möjligheten att dra av ersättningar till en tjänsteleverantör som kostnader för inkomsternas förvärvande, befinner sig mottagare av tjänsterna med hemvist i Belgien inte i olika situationer beroende på om tjänsteleverantören har hemvist i samma medlemsstat eller om denna i en annan medlemsstat omfattas av en mer eller mindre förmånlig beskattning än den som tillämpas i Belgien. I båda dessa fall har tjänstemottagarna haft verkliga kostnader som motiverar avdrag som kostnader för intäkternas förvärvande när de nödvändiga villkoren för en sådan skatteförmån är uppfyllda.

32 De tjänsteleverantörer som inte har hemvist i Belgien är visserligen inte direkt underkastade den belgiska skattemyndighetens kontroll. Den skillnad i behandling som är aktuell i det nationella målet rör emellertid inte tjänsteleverantörerna, oavsett om dessa har hemvist i Belgien eller ej, utan tjänstemottagarna med hemvist i denna medlemsstat och vilka står under den belgiska skattemyndighetens kontroll. Skattemyndigheten i Belgien kan, med avseende på dessa tjänstemottagare inte endast föreskriva villkor för att komma i åtnjutande av skatteförmånen i fråga, villkor som syftar till att säkerställa att förmåner inte ges i fall där transaktionen har till huvudsakligt syfte att undvika den skatt som normalt skulle utgå, utan även genomföra

nödvändiga undersökningar och kontroller för att fastställa att så är fallet.

33 Mot denna bakgrund kan den omständigheten att risken för skatteundandragande, från skattemyndighetens synpunkt, är högre i vissa fall än i andra inte påverka det förhållandet att dessa tjänstemottagare befinner sig i samma situation.

Huruvida inskränkningen av den fria rörligheten för tjänster kan motiveras

34 Av domstolens praxis framgår att en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster endast kan godtas om den har ett legitimt ändamål som är förenligt med EG-fördraget och om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. I ett sådant fall krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, bland annat, dom av den 5 juni 1997 i mål C-398/95, SETTG, REG 1997, s. I-3091, punkt 21, av den 18 december 2007 i mål C-341/05, Laval un Partneri, REG 2007, s. I-11767, punkt 101 samt domen i det ovannämnda målet Jobra, punkt 27).

35 Enligt den belgiska regeringen, den franska regeringen, den portugisiska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen kan den aktuella lagstiftningen motiveras med bekämpning av skatteundandragande och skattebedrägeri, av behovet av att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt, enligt den franska regeringen och den portugisiska regeringen, även med behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

36 Domstolen har slagit fast att bekämpning av skattebedrägeri (se, bland annat, dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 81) liksom behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll (se, bland annat, dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 55) utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget.

37 Domstolen har redan slagit fast att en restriktion för utövandet av en fri rörlighet inom Europeiska unionen kan motiveras av ändamålet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se dom av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-305, punkt 121 och där angiven rättspraxis).

38 För det första, vad gäller bekämpning av skattebedrägeri, kan inte enbart den omständigheten att en skattskyldig med hemvist i en medlemsstat använder sig av tjänster som tillhandahålls av en leverantör med hemvist utanför nämnda medlemsstat grunda en allmän presumtion om missbruk och motivera en bestämmelse som inverkar menligt på utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se, analogt, dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 62, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 50, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 73, av den 17 januari 2008 i mål C-105/07, Lammers & Van Cleeff, REG 2008, s. I-173, punkt 27 samt det ovannämnda målet Jobra, punkt 37).

39 Domstolen har dessutom slagit fast att det faktum att de som tillhandahåller tjänster eventuellt kan erhålla en skatteförmån på grund av att de betalar låg skatt i den medlemsstat där de är etablerade inte kan medföra att en annan medlemsstat tillåts att skattemässigt missgynna de mottagare av dessa tjänster som är etablerade i sistnämnda stat (se domarna i de ovannämnda målen Eurowings Luftverkehr, punkt 44, samt Skandia och Ramstedt, punkt 52).

40 För att en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster ska kunna motiveras av behovet att motverka skattebedrägeri och skatteundandragande 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 ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 55, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74).

41 I förevarande fall är syftet med artikel 54 CIR 1992 att hindra sådana beteenden som består i att minska den beskattningsbara inkomsten hos skattskyldiga med hemvist i Belgien genom att betala ersättning för tjänster som inte utförts i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet.

42 Den aktuella lagstiftningen uppfyller syftet att hindra skattebedrägeri och skatteundandragande, vilket utgör skälen till att den antogs, genom att föreskriva att ersättningar som betalas till leverantörer i en annan medlemsstat inte betraktas som kostnader för intäkternas förvärvande i annat fall än om det visas att de motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer.

43 För det andra kan den aktuella lagstiftningen motiveras av behovet att bevara en effektiv skattekontroll. Enligt denna lagstiftning är det nämligen inte absolut omöjligt att medges avdrag som kostnader för intäkternas förvärvande för ersättningar till leverantörer som enligt lagstiftningen i det land där dessa är etablerade inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller, avseende de aktuella intäkterna, omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än de som gäller för dessa intäkter i Belgien. De skattskyldiga med hemvist i Belgien kan i stället lägga fram bevis för att transaktionerna är verkliga och legitima och att ersättningen inte överskrider normala nivåer.

44 Det framgår emellertid av domstolens praxis att en medlemsstat för att upprätthålla en effektiv skattekontroll, i syfte att bekämpa skattebedrägeri, tillåts att föreskriva en klar och tydlig kontroll av det belopp för vilket avdrag yrkas som kostnader för intäkternas förvärvande i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkt 18, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 24, och av den 13 mars 2008 i mål C-248/06, kommissionen mot Spanien, punkt 34).

45 Vad för det tredje gäller en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan en sådan motivering godtas när syftet med det ifrågavarande systemet bland annat är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet (se dom av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, SGI, REU 2010, s. I-487, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

46 Sådana beteenden som anges i punkt 41 i förevarande dom kan utgöra ett hinder för en medlemsstat att utöva sin beskattningsrätt i samband med verksamhet som bedrivs av skattskyldiga i den medlemsstaten och äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 56).

47 I den mån den aktuella lagstiftningen hindrar sådana bedrägliga beteenden som anges i punkt 41 i förevarande dom och även gör det möjligt för den belgiska staten att utöva sin beskattningsrätt vad avser verksamhet som äger rum i denna medlemsstat, kan denna lagstiftning följaktligen bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

48 Följaktligen kan en lagstiftning som den i det nationella målet aktuella medföra att syftena att förhindra skattebedrägeri och skatteundandragande, att upprätthålla en effektiv skattekontroll och att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, uppnås. Dessa syften är, som framgår av det som sagts ovan, starkt sammankopplade i det nationella målet.

49 Det ska emellertid provas huruvida nämnda lagstiftning går utöver vad som krävs för att uppnå dess syfte.

50 Det framgår av domstolens praxis att en lagstiftning som, för bestämningen av om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål, baseras på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter anses hålla sig inom gränserna för vad som krävs för att förhindra missbruk. Detta förutsätter dock för det första att den skattskyldige i alla de fall där ett sådant fiktivt upplägg inte kan uteslutas bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82).

51 Vidare kan inte skattemässiga skäl eller den omständigheten att samma tjänster hade kunnat utföras av leverantörer i den skattskyldiges medlemsstat medföra att de aktuella transaktionerna inte ska anses vara verkliga och legitima (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 69).

52 För det andra har domstolen slagit fast att när den ifrågavarande transaktionen inte överensstämmer med vad de berörda bolagen skulle ha avtalat under marknadsmässiga förhållanden får den skattemässiga korrigeringen för att inte betraktas som oproportionerlig endast avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats under sådana omständigheter (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet SGI, punkt 72).

53 Kravet att lägga fram bevis för att transaktionerna är verkliga och legitima och att ersättningen inte överskrider normala nivåer framstår således, försåvitt de ovan i punkterna 50–52 angivna villkoren iakttas, inte i sig gå utöver vad som krävs för att uppnå dessa syften.

54 Nämnda specialregel kan emellertid, såsom har angetts i punkt 25 i förevarande dom, tillämpas när ersättningarna utges till tjänsteleverantörer som enligt lagstiftningen i det land där dessa är etablerade inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller, avseende de aktuella intäkterna, omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än dem som gäller för dessa intäkter i Belgien.

55 Under dessa omständigheter innebär specialregeln, såsom generaladvokaten har angett i punkt 71 i sitt förslag till avgörande, att den skattskyldige åläggs en skyldighet att systematiskt visa

att alla sålunda tillhandahållna tjänster är legitima och att all ersättning för dem ligger på en normal nivå, trots att skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som pekar på skattebedrägeri eller skatteundandragande.

56 Denna specialregel kan nämligen tillämpas utan att det föreligger objektiva och av tredjeman verifierbara omständigheter som kan tyda på ett fiktivt upplägg som inte är affärsmässigt i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet. Enbart nivån på den skatt leverantören ska erlagga i den medlemsstat där denna är etablerad beaktas härvid.

57 Såsom domstolen erinrar om i punkt 27 i förevarande dom innebär en sådan regel att det inte är möjligt att med tillräcklig precision i förväg bestämma regelns tillämpningsområde och det förblir därför oklart huruvida den ska tillämpas.

58 En sådan regel uppfyller följaktligen inte kraven på rättssäkerhet som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl., REG 2005, s. I-4983, punkt 80, samt av den 16 februari 2012 i de förenade målen C-72/10 och C-77/10, punkt 74).

59 En regel som inte uppfyller kraven på rättssäkerhet anses emellertid inte vara proportionerlig i förhållande till dess syften.

60 Av vad som ovan anförts följer att tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt: Artikel 49 EG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken ersättning för prestationer och tjänster som betalas av en skattskyldig i den första medlemsstaten till ett utländskt bolag inte betraktas som kostnader för intäkternas förvärvande när det sistnämnda bolaget med avseende på nämnda intäkter inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller, avseende de berörda intäkterna, omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än dem som gäller för dessa intäkter i den första medlemsstaten, såvida inte den skattskyldige styrker att ersättningarna motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer, medan sådana ersättningar enligt huvudregeln ger rätt till avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande om dessa kostnader är nödvändiga för att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter vars äkthet och belopp påvisats av den skattskyldige.

Rättegångskostnader

61 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 49 EG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken ersättning för prestationer och tjänster som betalas av en skattskyldig i den första medlemsstaten till ett utländskt bolag inte betraktas som kostnader för intäkternas förvärvande när det sistnämnda bolaget med avseende på nämnda intäkter inte omfattas av skyldighet att erlagga inkomstskatt eller, avseende de berörda intäkterna, omfattas av väsentligt förmånligare skatteregler än dem som gäller för dessa intäkter i den första medlemsstaten, såvida inte den skattskyldige styrker att ersättningarna motsvarar verkliga och legitima transaktioner och inte överskrider normala nivåer, medan sådana ersättningar enligt huvudregeln ger rätt till avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande om dessa kostnader är nödvändiga för att förvärva eller

bibehålla skattepliktiga intäkter vars äkthet och belopp påvisats av den skattskyldige.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.