

Mål C-9/11

Waypoint Aviation SA

mot

État belge – SPF Finances

(begäran om förhandsavgörande från Cour d'appel de Bruxelles)

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Skattelagstiftning – Lättnad vid beskattningen av inkomst av ränta på lån som beviljats för förvärv av tillgångar som används inom landet – Undantag för tillgångar till vilka nyttjanderätten överlåtts på utomstående med hemvist i en annan medlemsstat”

Sammanfattning av domen

Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning – Nationella bestämmelser enligt vilka en lättnad vid beskattningen beviljas för inkomst i form av ränta på lån som ges till vissa bolag för förvärv av nya tillgångar som används inom landet

(Artikel 49 EG)

Artikel 49 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstat, i vilken det föreskrivs att en lättnad vid beskattningen beviljas för inkomst av lån som ges till vissa bolag för förvärv av nya tillgångar vilka används inom landet, på villkor att det bolag som förvärvat tillgången med hjälp av det lån som ger rätt till skattelättnaden, eller något annat bolag som ingår i samma koncern, inte överlåter nyttjanderätten till tillgången på andra utomstående än medlemmar i koncernen som har hemvist i denna medlemsstat.

En sådan bestämmelse kan nämligen avhålla de företag som har rätt till denna skattefördel från att tillhandahålla tjänster som är avsedda att finansiera förvärvet av tillgångar till vilka nyttjanderätten ska överlåtas på ekonomiska aktörer med hemvist i andra medlemsstater. Med hänsyn till skattefördelens eventuella inverkan på låntagarens kostnad för lånet kan en sådan bestämmelse även avhålla de företag som önskar lånefinansiera ett tillgångsförvärv från att till ekonomiska aktörer med hemvist i andra medlemsstater tillhandahålla tjänster som innebär en överlåtelse av nyttjanderätten till denna tillgång, såsom tjänster avseende uthyrning. Om inte enbart det företag som förvärvar tillgången genom det lån som ger rätt till skattefördelen, utan även alla bolag som ingår i samma koncern som det företaget, saknar rätt, enligt nämnda bestämmelse, att överlåta nyttjanderätten till sådana ekonomiska aktörer, kan bestämmelsen dessutom avhålla också dessa bolag från att bedriva gränsöverskridande verksamhet som leder till en överlåtelse av nyttjanderätten.

(se punkterna 23–25 och 29 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 13 oktober 2011 (*)

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Skattelagstiftning – Lättnad vid beskattningen av inkomst av ränta på lån som beviljats för förvärv av tillgångar som används inom landet – Undantag för tillgångar till vilka nyttjanderätten överläts på utomstående med hemvist i en annan medlemsstat”

I mål C-9/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour d'appel de Bruxelles (Belgien) genom beslut av den 25 november 2010, som inkom till domstolen den 7 januari 2011, i målet

Waypoint Aviation SA

mot

État belge – SPF Finances,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal, tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna K. Schieman och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Waypoint Aviation SA, genom A. Huyghe och B. Philippart de Foy, avocats,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 10 EG och 49 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Waypoint Aviation SA (nedan kallat Waypoint Aviation) och État belge – SPP Finances (Service public fédéral Finances) angående ett beslut att inte bevilja en skattelättnad benämnd ”fiktiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom” för taxeringsåren 1995 och 1996.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 I lagen om inkomstskatt föreskrivs att ränta på fordringar och lån beskattas vid källan med en skatt som tas ut i förskott, benämnd "förskottsvis uttagen skatt på lös egendom".

4 Genom kunglig förordning nr 187 av den 30 december 1982 om inrättande av samordningscentra (*Moniteur belge* av den 13 januari 1983, s. 502) (nedan kallad kunglig förordning nr 187) infördes specifika skattebestämmelser för bolag som uppfyller vissa kriterier. Dessa bolag benämns samordningscentra.

5 I artikel 29 i lag av den 11 april 1983 om skatte- och budgetbestämmelser (*Moniteur belge* av den 16 april 1983), i dess lydelse enligt lag av den 4 augusti 1986 om skattebestämmelser (*Moniteur belge* av den 20 augusti 1986) (nedan kallad lagen av den 11 april 1983), föreskrivs följande:

"Följande undantag tillämpas för varje beskattningsperiod för vilken företag åtnjuter de fördelar som föreskrivs ... i artikel 5 i kunglig förordning nr 187 ...:

...

2 a) ...

b) för fastställandet av det nettobelopp för vilket mottagarna är skattskyldiga ... ska inkomst av fordringar eller lån ökas med en fiktiv förskottsvis uttagen skatt på inkomst av lös egendom motsvarande 25/75 av det nettobelopp som uppburits och, för tillämpningen av artiklarna 18, 97 och 211 i lagen om inkomstskatt, ska denna fiktiva förskottsvis uttagna skatt på inkomst av lös egendom likställas med den verkliga förskottsvis uttagna skatt på inkomst av lös egendom som avses i artikel 174 lagen om inkomstskatt;

...

d) beträffande inkomst av fordringar eller lån, får tillämpning av en fiktiv förskottsvis uttagen skatt på inkomst av lös egendom medges bara om nämnda företag, centra eller medlemmar i den koncern där centrumet ingår använder det lånade kapitalet antingen för förvärv av nya materiella anläggningstillgångar eller återställande till nyskick av materiella anläggningstillgångar som de använder i Belgien för att bedriva sin näringsverksamhet och till vilka nyttjanderätten inte överlåts under något slags avtal till andra utomstående än de belgiska medlemmarna i koncernen, ..."

6 Enligt denna bestämmelse får de företag som beviljar ett lån till ett samordningscentrum öka den ränta de erhåller med en fiktiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom, vilken sedan räknas av från deras skatt att betala. Bestämmelsen ger således dessa företag en skattefördel i form av en skattelättnad som därmed ger nämnda samordningscentrum möjlighet att erhålla en billigare finansiering.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Waypoint Aviation är ett enligt belgisk rätt bildat bolag vars verksamhetsföremål omfattar alla transaktioner avseende direkt eller indirekt förvärv, uthyrning eller finansiering av luftfarkoster för lufttransporter mot betalning av passagerare och varor.

8 Under 1990-talet förvärvade Waypoint Aviation två flygplan av märket Airbus, genom avtal om finansiell leasing som ingicks med den enligt fransk rätt bildade europeiska ekonomiska intressegrupperingen (EEIG) Lizad. Flygplanen förvärvades därefter av Sabenakoncernens samordningscentrum, Sabena Interservices Center SA (nedan kallat samordningscentrumet), genom ett andra avtal om finansiell leasing med Waypoint Aviation, i vilket det föreskrevs att

Waypoint Aviation skulle återföra hela den fiktiva förskottsvis uttagna skatten på lös egendom till samordningscentrumet.

9 Dessa två flygplan förvärvades genom ett tredje avtal om finansiell leasing av Atrix SA, som är ett bolag i Sabenakoncernen, i syfte att de skulle hyras ut till Sabena. Sabena hyrde ut nämnda flygplan i andra hand till Air France i tre år inom ramen för ett samarbetsavtal.

10 Waypoint Aviation yrkade med stöd av artikel 29.2 b i lagen av den 11 april 1983 att fiktiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom skulle beviljas för taxeringsåren 1995 och 1996 på 201 229 077 BEF respektive 82 854 305 BEF avseende räntan på den hyra som samordningscentrumet betalat enligt det mellan dem ingångna leasingavtalet.

11 Skattemyndigheten skickade ett beslut om ändrad taxering till Waypoint Aviation den 12 mars 1997, som innebar att den fiktiva förskottsvis uttagna skatten på lös egendom inte fick tillämpas. Waypoint Aviation begärde omprövning av beslutet om ändrad taxering den 29 april 1998. Direktören för det regionala skattekontoret beslutade den 8 juli 2003 att inte ändra åsatt taxering av det skälet att de båda flygplanen användes av Air France som har sitt hemvist i Frankrike.

12 Waypoint Aviation överklagade omprövningsbeslutet till Tribunal de première instance de Bruxelles (domstolen i första instans i Bryssel) som ogillade talan i dom av den 11 maj 2005. Waypoint Aviation överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen och hävdade bland annat att artikel 29.2 d i lag av den 11 april 1983 innebar en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster och ett hinder för etableringsfriheten.

13 Den hänskjutande domstolen gjorde en teleologisk tolkning av denna artikel och fann i sitt avgörande att den innebär ett förbud mot att nyttjanderätten avseende en tillgång som förvärvats medelst finansiering som ger rätt till en tillämpning av fiktiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom överlåts på annan utomstående än belgiska medlemmar i den berörda koncernen, oavsett vem som överlåter nyttjanderätten.

14 Den hänskjutande domstolen påpekade att den fiktiva förskottsvis uttagna skatten på lös egendom utgör en fördel som inverkar direkt på finansieringskostnaden för det belgiska bolag som avser att genomföra investeringar, eftersom nämnda skatt, när den tillämpas, leder till en lägre kostnad för finansieringen, till förmån för långgivaren.

15 Nämnda domstol konstaterade att artikel 29.2 d i lagen av den 11 april 1983 innebär att tillämpning av en fiktiv förskottsvis uttagen skatt beviljas när en tjänst i form av flygplansuthyrning tillhandahålls ett belgiskt bolag, medan motsvarande tillämpning nekas när mottagaren av uthyrningstjänsten har hemvist i en annan medlemsstat än Belgien. Den drog därav slutsatsen att nämnda artikel i princip strider mot artikel 49 EG, eftersom den avhåller belgiska företag från att tillhandahålla hyrestjänster till bolag med hemvist i andra medlemsstater, då detta tillhandahållande av en tjänst blir mera betungande för den koncern i vilken det belgiska bolaget ingår genom att skattefördelen i form av en tillämpning av den fiktiva förskottsvis uttagna skatten på lös egendom i det fallet alltså inte beviljas det långgivande bolaget. Nämnda domstol hänvisade härvid till dom av den 4 december 2008 i mål C-330/07, Jobra (REG 2008, s. I-9099).

16 Mot denna bakgrund beslutade Cour d'appel de Bruxelles att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör artikel [49 EG] hinder för en tillämpning av en sådan nationell bestämmelse som artikel 29.2 d i lagen av den 11 april 1983, i den mån som denna bestämmelse å ena sidan medger beviljande av en skattelättnad i form av en fiktiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom

för den som uppbär inkomst av fordringar på eller av lån till ett samordningscentrum i den mening som avses i kunglig förordning nr 187 ..., när det bolag som använder de medel som lånats av eller via samordningscentrumet, för förvärv av en materiell tillgång som bolaget använder i Belgien för att bedriva sin näringsverksamhet, överlåter nyttjanderätten på ett bolag som ingår i samma bolagskoncern och har hemvist i Belgien, medan denna bestämmelse å andra sidan inte möjliggör någon skattelättnad när bolaget överlåter nyttjanderätten till denna materiella tillgång på ett bolag som även det ingår i bolagskoncernen, men som har hemvist i en annan medlemsstat än Belgien?

2) Ska [artikel 10 EG] jämförd med [artikel 49 EG] förstås så, att den inte tillåter en tolkning av en sådan bestämmelse som artikel 29.2 d i lag av den 11 april 1983, enligt vilken beviljandet av en skattelättnad i form av en fiktiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom för dem som uppbär inkomst av fordringar på eller lån till ett samordningscentrum, i den mening som avses i kunglig förordning nr 187 ..., villkoras av att nyttjanderätten till den materiella tillgång som finansierats med hjälp av dessa fordringar eller lån inte överlåts av något bolag i koncernen – och därmed avses inte bara det bolag som har förvärvat den materiella tillgången med hjälp av denna finansiering – på en medlem i koncernen som har hemvist i en annan medlemsstat och som använder denna tillgång i Belgien för att bedriva sin näringsverksamhet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Domstolen påpekar inledningsvis att den nationella domstolen tolkar artikel 29.2 d i lag av den 11 april 1983 så, att den innebär ett förbud mot att nyttjanderätten till en tillgång som förvärvats med hjälp av en sådan finansiering som ger rätt till tillämpning av en fiktiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom överlåts på ett bolag som inte har hemvist i Belgien, och detta oavsett vem som överlåter nyttjanderätten. Enligt den nationella domstolen innebär denna bestämmelse att Waypoint Aviation inte kan komma i åtnjutande av en tillämpning av nämnda skatt för att finansiera förvärven av de flygplan till vilka Sabena överlåtit nyttjanderätten på Air France under de taxeringsår som målet gäller. Nämnda domstol anser emellertid att denna bestämmelse i princip strider mot artikel 49 EG.

18 Mot denna bakgrund får den nationella domstolen med sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, anses söka klarhet i huruvida artikel 49 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse i en medlemsstat som den som är i fråga i det nationella målet, i vilken det föreskrivs att en lättnad vid beskattningen beviljas för inkomst av lån som ges till vissa bolag för förvärv av nya tillgångar vilka används inom landet, på villkor att det bolag som förvärvat tillgången med hjälp av det lån som ger rätt till skattelättnaden, eller något annat bolag som ingår i samma koncern, inte överlåter nyttjanderätten till tillgången på andra utomstående än medlemmar i koncernen som har hemvist i denna medlemsstat.

19 Enligt fast rättspraxis gäller att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet ska dessa inte desto mindre iakttas unionsrätten när de utövar denna behörighet (se, bland annat, dom av den 22 december 2010 i mål C-287/10, Tankreederei I, REU 2010, s. I-0000, punkt 14 och där angiven rättspraxis).

20 Leasing och hyra av luftfarkoster utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG (se, analogt, dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen, REG 2002, s. I-3193, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Jobra, punkt 22). Bestämmelserna i EG-fördraget om frihet att tillhandahålla tjänster är följaktligen tillämpliga på en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.

21 Friheten att tillhandahålla tjänster kan åberopas av ett företag gentemot den stat där det har hemvist, när tjänsterna tillhandahålls mottagare med hemvist i en annan medlemsstat och, mer generellt, i samtliga fall då den som tillhandahåller tjänster erbjuder sina tjänster i en annan

medlemsstat än den där han har hemvist (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Tankreederei I, punkt 16 och däri angiven rättspraxis).

22 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att 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, domarna i de ovannämnda målen Jobra, punkt 19, och Tankreederei I, punkt 15).

23 Domstolen konstaterar i förevarande fall att en nationell lagstiftning som den som är för handen i målet vid den nationella domstolen – enligt vilken mindre förmånliga skatteregler tillämpas för inkomst av ett lån för att finansiera förvärv av en tillgång till vilket nyttjanderätten överlåtits på ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, än de skatteregler som tillämpas för inkomst av ett lån för att finansiera förvärv av en tillgång som ett bolag med hemvist i landet använder – kan avhålla de företag som har rätt till denna skattefördel från att tillhandahålla tjänster som är avsedda att finansiera förvärvet av tillgångar till vilka nyttjanderätten ska överlåtas på ekonomiska aktörer med hemvist i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Jobra, punkt 24, och Tankreederei I, punkt 17).

24 Med hänsyn till skattefördelens eventuella inverkan på låntagarens kostnad för lånet, vilken för övrigt bekräftats i det nationella målet såsom framgår av punkt 8 i förevarande dom, kan en sådan bestämmelse även avhålla de företag som önskar lånefinansiera ett tillgångsförvärv från att till ekonomiska aktörer med hemvist i andra medlemsstater tillhandahålla tjänster som innebär en överlåtelse av nyttjanderätten till denna tillgång, såsom tjänster avseende uthyrning.

25 Om inte enbart det företag som förvärvar tillgången genom det lån som ger rätt till skattefördelen, utan även alla bolag som ingår i samma koncern som det företaget, saknar rätt, enligt nämnda bestämmelse, att överlåta nyttjanderätten till sådana ekonomiska aktörer, kan bestämmelsen dessutom avhålla också dessa bolag från att bedriva gränsöverskridande verksamhet som leder till en överlåtelse av nyttjanderätten.

26 Följaktligen utgör en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 49 EG.

27 Nämnda inskränkning är endast tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs det även att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa uppnåendet av syftet i fråga och att denna tillämpning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (domen i det ovannämnda målet Tankreederei I, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

28 Någon motivering har dock i detta fall inte åberopats av den belgiska regeringen och har inte heller angetts av den nationella domstolen.

29 De frågor som ställts ska således besvaras enligt följande. Artikel 49 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse i en medlemsstat som den som är i fråga i det nationella målet, i vilken det föreskrivs att en lättnad vid beskattningen beviljas för inkomst av lån som ges till vissa bolag för förvärv av nya tillgångar vilka används inom landet, på villkor att det bolag som förvärvat tillgången med hjälp av det lån som ger rätt till skattelättnaden, eller något annat bolag som ingår i samma koncern, inte överlåter nyttjanderätten till tillgången på andra utomstående än medlemmar i koncernen som har hemvist i denna medlemsstat.

Rättegångskostnader

30 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 49 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse i en medlemsstat som den som är i fråga i det nationella målet, i vilken det föreskrivs att en lättnad vid beskattningen beviljas för inkomst av lån som ges till vissa bolag för förvärv av nya tillgångar vilka används inom landet, på villkor att det bolag som förvärvat tillgången med hjälp av det lån som ger rätt till skattelättnaden, eller något annat bolag som ingår i samma koncern, inte överlåter nyttjanderätten till tillgången på andra utomstående än medlemmar i koncernen som har hemvist i denna medlemsstat.

Underskrifter

*Rättegångsspråk: franska.