

Mål C-287/10

Tankreederei I SA

mot

Directeur de l'administration des contributions directes

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal administratif (Luxemburg))

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Fri rörlighet för kapital – Skattelättnad för investeringar – Krav att investeringen fysiskt sett görs i medlemsstaten – Användning i andra medlemsstater av fartyg avsedda för inlandssjöfart”

Sammanfattning av domen

*Frihet att tillhandahålla tjänster – Restriktioner – Skattelagstiftning*

*(Artikel 56 FEUF)*

Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en skattelättnad för investeringar inte medges för ett företag som endast är etablerat i medlemsstaten i fråga, med motiveringen att investeringen i den anläggningstillgång för vilken denna skattelättnad söks fysiskt sett genomförs i en annan medlemsstat.

En nationell lagstiftning enligt vilken mindre förmånliga skatteregler tillämpas för investeringar som genomförs i en annan medlemsstat, i vilken företaget i fråga inte är etablerat, än de skatteregler som tillämpas för investeringar som genomförs i medlemsstaten, kan om inte avskräcka nationella företag från att i en annan medlemsstat tillhandahålla tjänster som kräver användandet av anläggningstillgångar som befinner sig i den senare medlemsstaten, åtminstone göra tillhandahållandet av gränsöverskridande tjänster mindre attraktivt eller svårare än tillhandahållandet av tjänster på det nationella territoriet med hjälp av anläggningstillgångar som befinner sig i samma medlemsstat.

En sådan lagstiftning kan inte motiveras med behovet av att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang eftersom det inte finns ett direkt samband, vad gäller det aktuella nationella skattesystemet, mellan beviljandet av en skattelättnad till ett företag med hemvist i landet som tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat för de anläggningstillgångar som används i detta syfte, och finansieringen av denna skattelättnad genom skatteintäkterna avseende inkomsterna för mottagarna av de tjänster som tillhandahålls med hjälp av dessa tillgångar.

En sådan lagstiftning kan inte heller motiveras med behovet av att förebygga missbruk eftersom den berör samtliga företag som genomför investeringar i anläggningstillgångar i en annan medlemsstat, och detta oaktat avsaknaden av objektiva omständigheter som kan påvisa ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och vars enda målsättning är att uppnå en skattelättnad.

En sådan nationell bestämmelse som utgör ett kategoriskt hinder för erhållande av en skattelättnad då investeringen inte görs på det nationella territoriet, trots att den aktuella investeringen inte har något med sociala syften att göra, kan vidare inte motiveras med

medlemstaternas behörighet att fastställa vilka samhällsintressen de vill främja genom att bevilja skatteförmåner.

(se punkterna 17, 23, 25, 28–30, 32 och 34 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 22 december 2010 (\*)

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Fri rörlighet för kapital – Skattelättnad för investeringar – Krav att investeringen fysiskt sett görs i medlemsstaten – Användning i andra medlemsstater av fartyg avsedda för inlandssjöfart”

I mål C-287/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av tribunal administratif (Luxemburg) genom beslut av den 8 juni 2010, som inkom till domstolen den 10 juni 2010, i målet

**Tankreederei I SA**

mot

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tankreederei I SA, genom F. Collot, avocat,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och B. Cabouat, båda i egenskap av ombud,
- 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 56 FEUF och 63 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Tankreederei I SA (nedan kallat Tankreederei), ett enligt luxemburgsk rätt bildat bolag, och directeur de l'administration luxembourgeoise des contributions directes (direktören för den luxemburgska myndigheten med ansvar för direkta skatter) (nedan kallad direktören för skattemyndigheten), angående ett beslut att inte medge nämnda bolag skattelättnad för investering.

## **Nationell rätt**

3 I artikel 152a punkt 1 i inkomstskattelag av den 4 december 1967 (loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur les revenus) (*Mémorial A* 1967, s. 1228), i dess lydelse enligt lag av den 19 december 1986 (*Mémorial A* 1986, s. 2330) (nedan kallad inkomstskattelagen) föreskrivs följande:

”På yrkande ska skattskyldiga personer beviljas de skattelättnader vad gäller inkomstskatt som anges nedan med anledning av sådana investeringar som avses nedan i punkterna 2 och 7 som de gör i sina företag i den mening som avses i artikel 14. Investeringarna ska göras vid ett driftsställe som är beläget i Storhertigdömet och som är avsett att förbli där varaktigt. Investeringarna ska dessutom fysiskt sett genomföras i Luxemburg.”

## **Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

4 Tankreederei, som har sitt säte i Luxemburg, driver sin rörelse från Luxemburg och har två fartyg i drift som är avsedda för inlandssjöfart inom ramen för bolagets verksamhet. Verksamheten består i att leverera bunkerolja till havsgående fartyg (bunkring) i hamnarna i Antwerpen (Belgien) och Amsterdam (Nederländerna).

5 Bolaget hade för beskattningsåren 2000–2003 ansökt om skattelättnad för investeringar enligt artikel 152a i inkomstskattelagen. Denna ansökan avslogs av skattemyndigheten (administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg) den 11 maj 2005 med motiveringen att de aktuella fartygen användes i utlandet.

6 Den 28 juni 2005 inkom bolaget med ett klagomål till skattemyndighetens direktör, vilken avsåg klagomålet genom beslut av den 29 januari 2009 (nedan kallat beslutet av den 29 januari 2009).

7 Den 23 april 2009 överklagade bolaget beslutet av den 29 januari 2009 till den hänskjutande domstolen (nedan kallad Tribunal administratif). Till stöd för sin talan anförde bolaget att artikel 152a i inkomstskattelagen strider mot artikel 56 FEUF. Bolaget underströk dels att det endast har fast driftsställe i Luxemburg och därför ska betraktas som ett företag i den mening som avses i artikel 14 i inkomstskattelagen, dels att bolagets fartyg i balansräkningen tas upp som tillgångar i Luxemburg och används inom en verksamhet som är beskattningsbar endast i denna medlemsstat. Bolaget anser att beslutet av den 29 januari 2009 innebär att bolaget behandlas mindre förmånligt i skattehänseende jämfört med andra bolag som bedriver samma verksamhet i denna medlemsstat. Bolaget har gjort gällande att behandlingen av bolaget således utgör en ooberättigad inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Bolaget har tillagt att trots att dess

fartyg kan färdas på den luxemburgska delen av Mosel avlog transportministeriets inlandssjöfartsmyndighet (service de la navigation intérieure maritime du ministère des Transports) bolagets ansökan om registrering av fartygen i den luxemburgska hamnen Mertert, varför bolaget tvingades registrera dessa i Antwerpens hamn.

8 Tribunal administratif har funnit det utrett att Tankreederei har hemvist i och är skattskyldigt i Luxemburg och att beslutet av den 29 januari 2009 bygger på att villkoret i artikel 152a i inkomstskattelagen att investeringarna fysiskt sett ska genomföras i Luxemburg inte har uppfyllts. Tribunal administratif har dock påpekat att, tvärtemot vad den luxemburgska regeringen anfört vid den domstolen, unionsrätten inte endast utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär en diskriminering på grund av nationalitet utan även kan utgöra hinder för nationella bestämmelser som får till följd att en medborgare i landet avskräcks från att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat respektive att investera i en annan medlemsstat.

9 Tribunal administratif fann att det var oklart huruvida artikel 152a i inkomstskattelagen är i överensstämmelse med unionsrätten. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal administratif att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artiklarna [56] FEUF och [63] FEUF hinder för bestämmelserna i artikel 152a punkt 1 i inkomstskattelagen, i den mån som skattelättnaden för investeringar enligt dessa bestämmelser är förbehållen skattskyldiga personer i Luxemburg på villkor att investeringarna görs vid ett driftsställe som är beläget i Storhertigdömet Luxemburg och som är avsett att förbli där varaktigt och att investeringarna dessutom fysiskt sett genomförs i Luxemburg?”

### **Tolkningsfrågan**

10 Tribunal administratif har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 FEUF och 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken det för beviljandet av en skattelättnad för investeringar krävs att den aktuella investeringen görs vid ett driftsställe som är beläget i medlemsstaten i fråga och är avsedd att förbli där varaktigt samt att investeringen dessutom fysiskt sett ska genomföras i denna medlemsstat.

11 Det framgår av begäran om förhandsavgörande och de handlingar som överlämnats till domstolen att Tribunal administratifs fråga mer precist gäller huruvida det villkor som anges i artikel 152a i inkomstskattelagen – enligt vilket det för åtnjutande av den i det nationella målet aktuella skattelättnaden krävs att investeringen i fråga fysiskt sett genomförs inom medlemsstatens gränser – är i överensstämmelse med artiklarna 56 FEUF och 63 FEUF.

12 De tjänster som tillhandahålls, mot ersättning, av detta bolag (som endast är etablerat i Luxemburg) inom ramen för den bunkringsverksamhet som bolaget bedriver i hamnarna i Antwerpen och Amsterdam med hjälp av de två fartyg för vilka bolaget har ansökt om skattelättnad för investeringar, utgör – såsom Tankreederei och Europeiska kommissionen har påpekat – tjänster i den mening som avses i artikel 57 FEUF.

13 Följaktligen är bestämmelserna i EUF-fördraget om friheten att tillhandahålla tjänster tillämpliga på en sådan situation som är aktuell i det nationella målet.

14 Trots att frågor om direkta skatter förvisso omfattas av medlemsstaternas behörighet ska dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se, bland annat, dom av den 28 oktober 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*, REU 2010, s. I-0000, punkt 23).

15 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att artikel 56 FEUF utgör hinder för en

tillämpning av 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). 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).

16 Friheten att tillhandahålla tjänster kan åberopas av ett företag gentemot den stat där det är etablerat, när tjänsterna tillhandahålls mottagare som är etablerade 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 är etablerad (se, bland annat, dom av den 11 januari 2007 i mål C-208/05, ITC, REG 2007, s. I-181, punkt 56).

17 I detta fall kan domstolen konstatera att en nationell lagstiftning som den som är för handen i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken mindre förmånliga skatteregler tillämpas för investeringar som genomförs i en annan medlemsstat, i vilken företaget i fråga inte är etablerat, än de skatteregler som tillämpas för investeringar som genomförs i medlemsstaten, kan om inte avskräcka nationella företag från att i en annan medlemsstat tillhandahålla tjänster som kräver användandet av anläggningstillgångar som befinner sig i den senare medlemsstaten, åtminstone göra tillhandahållandet av gränsöverskridande tjänster mindre attraktivt eller svårare än tillhandahållandet av tjänster på det nationella territoriet med hjälp av anläggningstillgångar som befinner sig i samma medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jobra, punkt 24).

18 Följaktligen utgör en sådan nationell bestämmelse en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 56 FEUF.

19 Nämnda inskränkning kan tillåtas bara om den rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs det även att tillämpningen av en sådan bestämmelse 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 (se, bland annat, dom av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark, REG 2007, s. I-1163, punkt 46, och av den 15 april 2010 i mål C-96/08, CIBA, REU 2010, s. I-0000, punkt 45).

20 Någon eventuell grund för rättfärdigande har dock i detta fall inte åberopats av den luxemburgska regeringen och har inte heller angetts av Tribunal administratif.

21 Under alla förhållanden kan under sådana omständigheter som är för handen i det nationella målet den konstaterade inskränkningen inte motiveras med kravet, som domstolen funnit berättigat, på en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, bland annat, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkterna 45, 46 och 51).

22 Det räcker i detta sammanhang att påpeka, liksom Tankreederei och kommissionen har gjort, att enligt de uppgifter som Tribunal administratif lämnat kan Tankreedereis verksamhet – vad gäller den bunkringsverksamhet som bolaget bedriver i hamnarna i Antwerpen och Amsterdam med hjälp av de fartyg för vilka skattelättnad för investering söks – enbart beskattas i Luxemburg. Storhertigdömet Luxemburgs rätt att utöva sin beskattningsrätt när det gäller nämnda verksamhet skulle följaktligen inte äventyras om det villkor som anges i punkt 11 i denna dom inte uppfylls (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jobra, punkterna 32 och 33).

23 Den aktuella inskränkningen kan heller inte motiveras med behovet av att säkerställa det

nationella skattesystemets inre sammanhang, vilket domstolen funnit vara ett tvingande skäl av allmänintresse (se domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 28, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, punkt 21).

24 För att en sådan motivering ska kunna godtas krävs nämligen att det fastställs att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skattelättnaden och den kompensation för denna fördel som består i ett visst skatteuttag (se, bland annat, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

25 Såsom kommissionen har påpekat framgår det emellertid inte av de handlingar som översänts till domstolen att det finns ett direkt samband, vad gäller det luxemburgska skattesystemet, mellan beviljandet av en skattelättnad till ett företag som tillhandahåller sådana tjänster som är aktuella i det nationella målet för de anläggningstillgångar som används i detta syfte, och finansieringen av denna skattelättnad genom skatteintäkterna avseende inkomsterna för mottagarna av de tjänster som tillhandahålls med hjälp av dessa tillgångar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jobra, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

26 Vid bedömningen av huruvida den i det nationella målet aktuella skattelättnaden ska beviljas saknar det således betydelse att de mottagare av dessa tjänster som är etablerade i Luxemburg beskattas i denna medlemsstat och att de som är etablerade i en annan medlemsstat inte belastas med sådan skatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 40).

27 Behovet av att förhindra minskade skatteintäkter – en minskning som i det nationella målet skulle bli resultatet om Tankreederei medgavs skattelättnaden i fråga – förekommer inte bland de tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion av en genom EUF-fördraget inrättad frihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 56, och av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 46).

28 I fråga om behovet av att förebygga missbruk framgår det förvisso av fast rättspraxis att en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster kan vara motiverad när den specifikt avser rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och vars enda målsättning är att uppnå en skattelättnad (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jobra, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

29 Emellertid berör de aktuella bestämmelserna samtliga företag som genomför investeringar i anläggningstillgångar i en annan medlemsstat än Storhertigdömet Luxemburg, och detta oaktat avsaknaden, som i det nationella målet, av objektiva omständigheter som kan påvisa ett sådant upplägg (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jobra, punkterna 36–38).

30 Vad slutligen gäller vad den franska regeringen har anfört angående medlemsstaternas möjlighet att villkora beviljandet av en skatteförmån som syftar till att tillgodose särskilda behov hos hela eller delar av befolkningen med att den som åtnjuter skatteförmånen ska ha en viss grad av anknytning till samhället i den aktuella medlemsstaten, påpekar domstolen att det förvisso är medlemsstaterna som är behöriga att fastställa vilka samhällsintressen de vill främja genom att bevilja skatteförmåner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 39).

31 Vad vidare gäller kravet på en viss grad av anknytning mellan den som erhåller en förmån och samhället i den aktuella medlemsstaten har domstolen, med avseende på sådana förmåner

vilka inte regleras av unionsrätten, redan slagit fast att medlemsstaterna har ett stort utrymme för egen bedömning när det gäller att fastställa kriterierna för att bedöma en sådan anknytning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 oktober 2009 i mål C-103/08, Gottwald, REG 2009, s. I-9117, punkterna 32 och 34).

32 Under sådana omständigheter som är för handen i det nationella målet, där en nationell bestämmelse utgör ett kategoriskt hinder för erhållande av en skattelättnad då investeringen inte görs på det nationella territoriet, trots att den aktuella investeringen inte har något med sociala syften att göra, kan ett sådant avslag inte motiveras med hänvisning till sådana hänsynstaganden.

33 Det framgår i detta hänseende av den föregående bedömningen att en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i det nationella målet inte kan motiveras med hänvisning till tvingande hänsyn av allmänintresse.

34 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en skattelättnad för investeringar inte medges för ett företag som endast är etablerat i medlemsstaten i fråga med motiveringen att investeringen i den anläggningstillgång för vilken denna skattelättnad söks fysiskt sett genomförs i en annan medlemsstat.

35 Under dessa förhållanden är det inte nödvändigt att pröva huruvida EUF-fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för kapital också skulle kunna utgöra hinder för en sådan nationell bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jobra, punkt 42)

### **Rättegångskostnader**

36 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en skattelättnad för investeringar inte medges för ett företag som endast är etablerat i medlemsstaten i fråga med motiveringen att investeringen i den anläggningstillgång för vilken denna skattelättnad söks fysiskt sett genomförs i en annan medlemsstat.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: franska.