

**Sag C-9/11**

**Waypoint Aviation SA**

**mod**

**État belge – SPF Finances**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Cour d'appel de Bruxelles)

»Fri udveksling af tjenesteydelser – skattelovgivning – skattegodtgørelse på indkomst af lån ydet til erhvervelse af aktiver, som benyttes i indlandet – udelukkelse af aktiver, hvis brugsret er overdraget til en tredjemand, der er etableret i en anden medlemsstat«

Sammendrag af dom

*Fri udveksling af tjenesteydelser – restriktioner – skattelovgivning – national lovgivning, som indrømmer en skattegodtgørelse på indkomst af lån ydet til visse selskaber med henblik på erhvervelse af nye aktiver, som benyttes i indlandet*

(Art. 49 EF)

Artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter indrømmelse af en skattegodtgørelse på indkomst af lån ydet til visse selskaber med henblik på erhvervelse af nye aktiver, som benyttes i indlandet, er underlagt en betingelse om, at brugsretten ikke må overdrages til tredjemand af det selskab, som har erhvervet nævnte aktiv ved hjælp af det lån, der giver ret til skattegodtgørelsen, eller af ethvert andet selskab, der indgår i samme koncern, medmindre overdragelsen sker til andre koncernmedlemmer, der er etableret i denne medlemsstat.

En sådan bestemmelse kan således afholde virksomheder, der har ret til denne skattefordel, fra at levere tjenesteydelser i form af finansiering af erhvervelse af aktiver, hvis brugsret er bestemt til at skulle overdrages til erhvervsdrivende, der er etableret i andre medlemsstater. Henset til skattefordelens mulige overvæltning på de låneomkostninger, som låntager skal afholde, kan en sådan bestemmelse endvidere afholde virksomheder, der ønsker at erhverve et aktiv ved hjælp af et lån, fra at levere tjenesteydelser til erhvervsdrivende, der er etableret i andre medlemsstater, hvis disse ydelser indebærer overdragelse af brugsretten til aktivet, såsom ved udlejningsydelser. Såfremt brugsretten ikke kan overdrages til sådanne erhvervsdrivende af ikke blot den virksomhed, som har erhvervet aktivet ved hjælp af et lån, der giver ret til skattefordelen, men også af alle selskaber, der indgår i samme koncern som virksomheden, kan nævnte bestemmelse desuden afholde disse selskaber fra at udøve grænseoverskridende virksomhed, der indebærer overdragelse af brugsretten.

(jf. præmis 23-25 og 29 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

13. oktober 2011 (\*)

»Fri udveksling af tjenesteydelser – skattelovgivning – skattegodtgørelse på indkomst af lån ydet til erhvervelse af aktiver, som benyttes i indlandet – udelukkelse af aktiver, hvis brugsret er overdraget til en tredjemand, der er etableret i en anden medlemsstat«

I sag C-9/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour d'appel de Bruxelles (Belgien) ved afgørelse af 25. november 2010, indgået til Domstolen den 7. januar 2011, i sagen:

**Waypoint Aviation SA**

mod

**État belge – SPF Finances,**

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, som fungerende formand for Ottende Afdeling, og dommerne K. Schiemann og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Waypoint Aviation SA ved avocats A. Huyghe og B. Philippart de Foy
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

**Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 10 EF og 49 EF.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Waypoint Aviation SA (herefter »Waypoint Aviation«) og État belge – SPF Finances vedrørende et afslag på indrømmelse af en skattegodtgørelse, benævnt »fiktiv kildeskat« (»précompte mobiliers fictif«) for skatteårene 1995 og 1996.

### Nationale retsfor skrifter

3 Code des impôts sur les revenus (indkomstskatteloven) bestemmer, at skat på renter af fordringer og lån opkræves ved kilden i form af en kildeskat (»précompte mobiliers«).

4 Ved kongelig anordning nr. 187 af 30. december 1982 om oprettelsen af koordinationscentre (*Moniteur belge* af 13.1.1983, s. 502, herefter »kongelig anordning nr. 187«) er indført en særlig skatteordning for selskaber, der opfylder visse kriterier, de såkaldte »koordinationscentre«.

5 Artikel 29 i lov af 11. april 1983 om skatte- og budgetmæssige bestemmelser (*Moniteur belge* af 16.4.1983), som ændret ved lov af 4. august 1986 om skattemæssige bestemmelser (*Moniteur belge* af 20.8.1986, herefter »lov af 11. april 1983«), bestemmer:

»Følgende fritagelser finder anvendelse i hver afgiftsperiode, hvor virksomhederne har ret til de fordele, der er fastsat [...] i artikel 5 i kongelig anordning nr. 187 [...]:

[...]

2° a) [...]

b) Ved fastsættelsen af den modtagende parts skattepligtige nettobeløb forhøjes indkomsten af fordringer eller lån med en fiktiv kildeskat svarende til 25/75 af det modtagne eller opkrævede nettobeløb, og ved anvendelsen af indkomstskattelovens artikel 18, 97 og 211 sidestilles denne fiktive kildeskat med reel kildeskat som omhandlet i samme lovs artikel 174.

[...]

d) For så vidt angår indkomst af fordringer eller lån indrømmes fiktiv kildeskat alene, såfremt de virksomheder eller koordinationscentre eller de koncernmedlemmer, som centret udgør en del af, anvender de lånte midler til erhvervelsen eller opførelsen af nye materielle anlægsaktiver, der skal anvendes i Belgien i forbindelse med udøvelsen af deres erhvervsmæssige virksomhed, og i hvilken forbindelse brugsretten ikke i henhold til aftale er overdraget til andre tredjemænd end de belgiske koncernmedlemmer [...]

6 Denne bestemmelse gør det muligt for virksomheder, der yder et lån til et koordinationscenter, at tilføje en fiktiv kildeskat til de renter, de opkræver, som dernæst modregnes i deres skyldige skat. Bestemmelsen indrømmer således disse virksomheder en skattefordel i form af en skattegodtgørelse, som gør det muligt for koordinationscentrene at opnå gunstigere finansiering.

### Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Waypoint Aviation, der er et belgisk selskab, har til formål at gennemføre alle former for transaktioner, der direkte eller indirekte vedrører anskaffelse, leje og finansiering af luftfartøjer til lufttransport af passagerer og gods mod vederlag.

8 I 1990'erne erhvervede Waypoint Aviation to fly af mærket Airbus ved en finansiel leasingkontrakt indgået med Lizad, der er en europæisk økonomisk firmagrube (EØFG) undergivet fransk ret. De to fly blev derefter erhvervet af koncernen Sabenas koordinationscenter, Sabena Interservices Center SA (herefter »koordinationscentret«), ved en anden finansiel leasingkontrakt indgået med Waypoint Aviation, hvorved dette selskab overførte den fulde fiktive kildeskat til koordinationscentret.

9 Ved en tredje finansiel leasingkontrakt erhvervede Atrix SA, der er et selskab i Sabena-koncernen, de to fly og udlejede dem til Sabena. I medfør af en samarbejdsaftale udleasede Sabena flyene til Air France for en periode på tre år.

10 I henhold til artikel 29, nr. 2), litra b), i lov af 11. april 1983 ansøgte Waypoint Aviation for skatteårene 1995 og 1996 om indrømmelse af en fiktiv kildeskat på henholdsvis 201 229 077 BEF og 82 854 305 BEF for renterne af de leasingydelser, som koordinationscentret betalte i henhold til den leasingaftale, de havde indgået med hinanden.

11 Ved ændringsmeddelelse af 12. marts 1997 afslog skattemyndigheden at indrømme Waypoint Aviation en fiktiv kildeskat. Den klage, som Waypoint Aviation indgav den 29. april 1998 over den skat, der var blevet fastsat på grundlag af ændringsmeddelelsen, blev afvist ved regionaldirektøren for beskatnings afgørelse af 8. juli 2003 med den begrundelse, at de to fly blev anvendt af Air France, der er et selskab etableret i Frankrig.

12 Waypoint Aviation anlagde sag ved Tribunal de première instance de Bruxelles, som ved dom af 11. maj 2005 ikke gav selskabet medhold. Waypoint Aviation iværksatte derfor appel for den forelæggende ret og har herved bl.a. gjort gældende, at artikel 29, nr. 2), litra d), i lov af 11. april 1983 skaber en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser og en hindring for etableringsfriheden.

13 I sin afgørelse har den forelæggende ret foretaget en formålsfortolkning af bestemmelsen og har herved anført, at den indebærer et forbud mod overdragelse af brugsretten til et aktiv, som er erhvervet ved en finansiering, der giver ret til fiktiv kildeskat, til andre end belgiske medlemmer af den omhandlede koncern, uanset hvem der er overdrager.

14 Den forelæggende ret har anført, at for et belgisk selskab, der ønsker at investere, udgør fiktiv kildeskat en fordel, som har direkte indflydelse på finansieringsomkostningerne, idet den fiktive kildeskat, såfremt den tilkendes, indebærer, at finansieringsbyrden mindskes til fordel for långiver.

15 Den forelæggende ret har konstateret, at artikel 29, nr. 2), litra d), i lov af 11. april 1983 indebærer, at den fiktive kildeskat indrømmes, når en tjenesteydelse i forbindelse med flyudlejning leveres til fordel for et belgisk selskab, mens den ikke indrømmes, når aftageren af samme udlejningsydelse er etableret i en anden medlemsstat end Belgien. Heraf har den forelæggende ret udledt, at nævnte artikel i princippet er i strid med artikel 49 EF, fordi den kan afholde en belgisk virksomhed fra at levere en udlejningsydelse til et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, idet den herved gør leveringen af denne tjenesteydelse mere byrdefuld for den koncern, som dette belgiske selskab indgår i, da den fiktive kildeskat i så fald ikke indrømmes det kapitalindskydende selskab. Den forelæggende ret har henvist til dom af 4. december 2008, Jobra (sag C-330/07, Sml. I, s. 9099).

16 Det er på denne baggrund, at Cour d'appel de Bruxelles har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [artikel 49 EF] til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse såsom artikel 29, nr. 2), litra d), i lov af 11. april 1983, for så vidt som denne bestemmelse giver mulighed for at indrømme en skattegodtgørelse i form af en fiktiv kildeskat til modtagere af indkomst af fordringer eller lån ydet til et koordinationscenter som omhandlet i kongelig anordning nr. 187 [...], såfremt det selskab, der anvender de midler, som er lånt af eller gennem et koordinationscenter med henblik på at erhverve et materielt aktiv, som selskabet anvender i Belgien i forbindelse med udøvelsen af selskabets erhvervsmæssige virksomhed, overdrager brugsretten til et selskab, der indgår i samme selskabskoncern, og som er hjemmehørende i Belgien, mens bestemmelsen ikke giver mulighed for at indrømme en skattegodtgørelse, såfremt det samme selskab overdrager brugsretten til det samme materielle aktiv til et selskab, der også indgår i samme selskabskoncern, men som er hjemmehørende i en anden medlemsstat end Belgien?

2) Er [artikel 10 EF], sammenholdt med [artikel 49 EF], til hinder for, at en bestemmelse såsom artikel 29, nr. 2), litra d), i lov af 11. april 1983 fortolkes således, at den gør indrømmelsen af en skattegodtgørelse i form af en fiktiv kildeskat til modtagere af indkomst af fordringer eller lån ydet til et koordinationscenter som omhandlet i kongelig anordning nr. 187 [...] betinget af, at brugsretten til et materielt aktiv, som er finansieret ved hjælp af disse fordringer eller lån, ikke overdrages til et koncernmedlem, der er etableret i en anden medlemsstat, af et koncernselskab, og ikke kun af et selskab, der erhverver det materielle aktiv gennem denne finansiering, og som anvender aktivet i Belgien i forbindelse med udøvelsen af selskabets erhvervsmæssige virksomhed?«

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

17 Indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret fortolker artikel 29, nr. 2), litra d), i lov af 11. april 1983 således, at den indebærer et forbud mod overdragelse af brugsretten til et aktiv, som er erhvervet ved en finansiering, der giver ret til fiktiv kildeskat, til et selskab, der ikke er etableret i Belgien, uanset hvem der er overdrager. Den udleder heraf, at Waypoint Aviation i henhold til denne bestemmelse i de omtvistede skatteår ikke kan indrømmes fiktiv kildeskat for den finansiering, der har gjort det muligt at erhverve de fly, hvis brugsret er overdraget til Air France af Sabena. Det er dog den forelæggende rets vurdering, at denne bestemmelse i princippet er i strid med artikel 49 EF.

18 På den baggrund kan det lægges til grund, at den forelæggende ret med de præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indrømmelse af en skattegodtgørelse på indkomst af lån ydet til visse selskaber med henblik på erhvervelse af nye aktiver, som benyttes i indlandet, er underlagt en

betingelse om, at brugsretten ikke må overdrages til tredjemand af det selskab, som har erhvervet nævnte aktiv ved hjælp af det lån, der giver ret til skattegodtgørelsen, eller af ethvert andet selskab, der indgår i samme koncern, medmindre overdragelsen sker til andre koncernmedlemmer, der er etableret i denne medlemsstat.

19 Selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog ifølge fast retspraksis udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 22.12.2010, sag C-287/10, Tankreederei I, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).

20 Leasing og udlejning af fly udgør imidlertid tjenesteydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 50 EF (jf. analogt dom af 21.3.2002, sag C-451/99, Cura Anlagen, Sml. I, s. 3193, præmis 18, og Jobra-dommen, præmis 22), således at EF-traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser finder anvendelse på en situation som den, der foreligger i hovedsagen.

21 Retten til fri udveksling af tjenesteydelser kan påberåbes af en virksomhed over for den medlemsstat, hvor den er etableret, når tjenesteydelserne leveres til modtagere, der er etableret i en anden medlemsstat, og generelt i alle tilfælde, hvor en tjenesteyder udbyder tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor han er etableret (jf. bl.a. Tankreederei I-dommen, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

22 Domstolen har gentagne gange fastslået, at nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre interessant, udgør restriktioner for denne frihed (jf. bl.a. Jobra-dommen, præmis 19, og Tankreederei I-dommen, præmis 15).

23 I den foreliggende sag bemærkes, at en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indtægterne fra et lån til finansiering af erhvervelsen af et aktiv, hvis brugsret er blevet overdraget til et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, er underlagt en mindre gunstig beskatningsordning end den, som anvendes med hensyn til indtægterne fra et lån til finansiering af erhvervelsen af et aktiv, som benyttes af et selskab, der er etableret i indlandet, kan afholde virksomheder, der har ret til denne skattefordel, fra at levere tjenesteydelser i form af finansiering af erhvervelse af aktiver, hvis brugsret er bestemt til at skulle overdrages til erhvervsdrivende, der er etableret i andre medlemsstater (jf. i denne retning Jobra-dommen, præmis 24, og Tankreederei I-dommen, præmis 17).

24 Henset til skattefordelens mulige overvæltning på de låneomkostninger, låntager skal afholde – som det fremgår af denne doms præmis 8, er det i øvrigt fastslået, at det forholder sig således i den foreliggende sag – kan en sådan bestemmelse endvidere afholde virksomheder, der ønsker at erhverve et aktiv ved hjælp af et lån, fra at levere tjenesteydelser til erhvervsdrivende, der er etableret i andre medlemsstater, hvis disse ydelser indebærer overdragelse af brugsretten til aktivet, såsom ved udlejningsydelser.

25 Såfremt brugsretten i henhold til denne bestemmelse ikke kan overdrages til sådanne erhvervsdrivende af ikke blot den virksomhed, som har erhvervet aktivet ved hjælp af et lån, der giver ret til skattefordelen, men også af alle selskaber, der indgår i samme koncern som virksomheden, kan nævnte bestemmelse desuden afholde disse selskaber fra at udøve grænseoverskridende virksomhed, der indebærer overdragelse af brugsretten.

26 Det følger heraf, at en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 49 EF.

27 En sådan restriktion vil kun være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Anvendelsen af en sådan foranstaltning i et sådant tilfælde skal desuden være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for, at det opfyldes (Tankreederei I-dommen, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

28 I den foreliggende sag har den belgiske regering imidlertid ikke fremført nogen begrundelse, og en sådan er heller ikke nævnt af den forelæggende ret.

29 De forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indrømmelse af en skattegodtgørelse på indkomst af lån ydet til visse selskaber med henblik på erhvervelse af nye aktiver, som benyttes i indlandet, er underlagt en betingelse om, at brugsretten ikke må overdrages til tredjemand af det selskab, som har erhvervet nævnte aktiv ved hjælp af det lån, der giver ret til skattegodtgørelsen, eller af ethvert andet selskab, der indgår i samme koncern, medmindre overdragelsen sker til andre koncernmedlemmer, der er etableret i denne medlemsstat.

### **Sagens omkostninger**

30 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

**Artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indrømmelse af en skattegodtgørelse på indkomst af lån ydet til visse selskaber med henblik på erhvervelse af nye aktiver, som benyttes i indlandet, er underlagt en betingelse om, at brugsretten ikke må overdrages til tredjemand af det selskab, som har erhvervet nævnte aktiv ved hjælp af det lån, der giver ret til skattegodtgørelsen, eller af ethvert andet selskab, der indgår i samme koncern, medmindre overdragelsen sker til andre koncernmedlemmer, der er etableret i denne medlemsstat.**

Underskrifter

\* Processprog: fransk.