

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 30 juni 2016 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 63 och 65 FEUF – Artikel 4 FEU – Direkt beskattning – Beskattning av utdelning – Bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning – Tredjeland – Tillämpningsområde”

I mål C-176/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien) genom beslut av den 30 mars 2015, som inkom till domstolen den 20 april 2015, i målet

Guy Riskin

Geneviève Timmermans

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna C.G. Fernlund (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Guy Riskin och Geneviève Timmermans, genom J.-P. Douny och R. Douny, avocats,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och B. Beutler, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Simmons och L. Christie, båda i egenskap av ombud, biträdda av S. Ford, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 april 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF jämförda med artikel 4 FEU.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Guy Riskin och Geneviève Timmermans, å ena sidan, och État belge (belgiska staten), å andra sidan, angående beskattning i Belgien av utdelning från ett bolag etablerat i Polen, på vilken utdelning Polen har tagit ut källskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Belgisk rätt

3 I artikel 5 i 1992 års inkomstskattelag (Code des impôts sur les revenus de 1992) (nedan kallad CIR 92) föreskrivs följande:

”Invånarna i Belgien är vad gäller skatten för fysiska personer skattskyldiga för alla sina skattepliktiga inkomster enligt denna lag, även om vissa av dessa inkomster har uppkommit eller erhållits i utlandet.”

4 I artikel 6 CIR 92 föreskrivs följande:

”Den skattepliktiga inkomsten är den samlade nettoinkomsten minskad med avdragsgilla utgifter.

Den samlade nettoinkomsten motsvarar summan av nettoinkomster i följande inkomstslag:

1. Inkomst av fast egendom
2. Inkomst av kapital och lös egendom
3. Förvärvsinkomst
4. Annan inkomst.”

5 Enligt artikel 17.1 i samma lag gäller följande:

”Inkomst av kapital och lös egendom är all avkastning från lös egendom, nämligen

1° utdelningar

...”

6 I artikel 285 CIR 92 stadgas följande:

”Vad gäller inkomst av kapital och lös egendom ... avräknas en schablonmässigt beräknat andel av den utländska skatten från den belgiska skatten, i den mån dessa inkomster i utlandet omfattats av en motsvarande skatt för fysiska personer, för bolag eller skatt för personer som saknar hemvist i landet ... och kapitalet och egendomen används i yrkesverksamhet i Belgien.

...”

7 I artikel 286 i samma lag, i den lydelse som är tillämplig på beskattningsåret i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs följande:

”Den schablonmässigt beräknade andelen av den utländska skatten ska vara femton

åttiofemtedelar av nettoinkomsten före avdrag för förskottsskatt och, i förekommande fall, för den skatt som tagits ut i hemvistlandet.

...”

Avtalet mellan Belgien och Polen för att undvika dubbelbeskattning

8 Avtalet mellan Konungariket Belgien och Republiken Polen för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet jämte protokollet (nedan det belgisk-polska skatteavtalet), undertecknades i Warszawa den 20 augusti 2001. I artikel 10 i detta avtal anges följande:

”1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten får skatten inte överstiga:

a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag)

– som direkt innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital, eller

– som direkt innehar minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital när andelen har ett investeringsvärde på minst 500 000 euro eller motsvarande värde i annan valuta,

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Denna punkt berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.

3. Med uttrycket ’utdelning’ förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst, gruvaktier, stiftarandelar eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst samt inkomst – även när denna betalas i form av ränta – av andra andelar i bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det gäldenärsbolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

...”

9 Artikel 23.1 b i det belgisk-polska skatteavtalet har följande lydelse:

”1. I Belgien undviks dubbelbeskattning på följande sätt:

...

b) Med förbehåll för bestämmelserna i den belgiska lagstiftningen avseende avräkningen på den belgiska skatten av den skatt som betalats utomlands gäller att om en person med hemvist i Belgien förvärvar inkomst som ingår i denna persons totala inkomst som beskattas i Belgien och som utgörs av utdelning som inte undantagits från belgisk skatt enligt c) nedan, ränta eller royalty ska Belgien från den belgiska skatten på sådan inkomst avräkna den polska skatt som tagits ut.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Guy Riskin och Geneviève Timmermans, som är bosatta i Belgien, innehar en andel i ett bolag etablerat i Polen. År 2009 erhöll de med anledning av denna andel utdelning som

beskattades med källskatt på 15 procent i Polen.

11 Under år 2012 översände den belgiska skattemyndighetens kontrollenhet ett beslut till Guy Riskin och Geneviève Timmermans om ändring av deras inkomstdeklaration för fysiska personer för beskattningsåret 2010. Skattemyndigheten bedömde att utdelningen från bolaget i Polen skulle beskattas i Belgien med 25 procent med stöd av artikel 10 i det belgisk-polska skatteavtalet och artiklarna 5, 6 och 17.1 CIR 92.

12 Guy Riskin och Geneviève Timmermans bestred ändringsbeslutet och gjorde härvidlag gällande att den i Polen uttagna skatten skulle räknas av från den skatt som ska erläggas i Belgien i enlighet med artikel 23 i det belgisk-polska skatteavtalet.

13 Skattemyndigheten påpekade å sin sida att artikel 23 i skatteavtalet föreskriver att den polska skatten ska räknas av från den belgiska skatten med förbehåll för tillämpningen av belgisk rätt, det vill säga artikel 285 CIR 92. Enligt artikel 285 CIR 92 är en sådan avräkning möjlig endast när det kapital och den egendom som har gett upphov till utdelningen används i yrkesverksamhet i Belgien. Eftersom den belgiska skattemyndigheten bedömde att så inte var fallet i förevarande mål, räknade den inte av den polska källskatten från den belgiska skatten och vidhöll således sitt beslut.

14 Guy Riskin och Geneviève Timmermans överklagade skattemyndighetens beslut till den hänskjutande domstolen. De gjorde därvid gällande att Belgien har ingått andra skatteavtal med vissa tredjeländer som inte är medlemmar i Europeiska unionen, i vilka skatteavtal – till skillnad från det belgisk-polska skatteavtalet – det inte hänvisas till belgisk rätt. Det är med stöd av dessa skatteavtal därför möjligt att räkna av skatt som erlagts i dessa tredjeländer från den belgiska skatten utan att beakta villkoren i belgisk rätt. Guy Riskin och Geneviève Timmermans anser att Belgien inte har rätt att behandla ett tredjeland mer förmånligt i skattemässigt hänseende än en medlemsstat.

15 Tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien) beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Är den bestämmelse i artikel 285 CIR 92 som underförstått godkänner dubbelbeskattning av utländska utdelningar som erhålls av en fysisk person med hemvist i Belgien förenlig med de unionsrättsliga principer som slås fast i artikel 63 FEUF, jämförd med artikel 4 FEU, i den mån denna bestämmelse tillåter Belgien att efter eget gottfinnande gynna investeringar i tredjeländer (Förenta staterna) till nackdel för investeringar som skulle kunna göras i stater som är medlemmar i Europeiska unionen (Polen), i enlighet med de bestämmelser i belgisk lagstiftning som det skatteavtal som Belgien har ingått hänvisar till (närmare bestämt i enlighet med artikel 285, i vilken föreskrivs villkoren för avräkning, eller i enlighet med artikel 286, i vilken endast fastställs den schablonmässigt beräknade andel av den erlagda utländska skatten som får avräknas)?

2. Strider artikel 285 CIR 92 mot artiklarna 49 FEUF, 56 FEUF och 58 FEUF i den mån artikel 285 innebär att möjligheten att avräkna den utländska skatten från den belgiska skatten villkoras med att det kapital och den egendom som ligger till grund för dessa inkomster används i yrkesverksamhet i Belgien?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida den andra frågan kan tas upp till sakprövning

16 Den belgiska regeringen anser att den andra tolkningsfrågan, som avser möjligheten att avräkna den utländska skatten från den belgiska skatten om det kapital och den egendom som

ligger till grund för dessa inkomster används i yrkesverksamhet i Belgien, inte kan tas upp till prövning. Den belgiska regeringen anser nämligen att utgången i målet vid den hänskjutande domstolen inte är beroende av ett svar på den frågan.

17 Enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

18 I förevarande fall framgår det tydligt av de handlingar som getts in till EU-domstolen att det kapital eller den egendom som ligger till grund för de aktuella utdelningarna inte har använts i yrkesverksamhet vare sig i Belgien eller i en annan medlemsstat. Mot denna bakgrund är den andra frågan hypotetisk och kan följaktligen inte prövas.

Den första frågan

19 Det har i förevarande fall inte gjorts gällande att den påstådda särbehandling avser utdelningar från bolag som är etablerade i Polen och utdelningar från bolag etablerade i Belgien. I stället har det gjorts gällande att särbehandlingen avser utdelningar från bolag etablerade i Polen och utdelningar från bolag etablerade i tredjeland.

20 Det är nämligen ostridigt att, till skillnad från det belgisk-polska skatteavtalet som hänvisar till belgisk rätt beträffande villkoren för att räkna av den i Polen uttagna källskatten från skatten i Belgien, andra skatteavtal som Konungariket Belgien har ingått med vissa tredjeländer inte innehåller någon sådan hänvisning. Det är således enligt dessa skatteavtal möjligt att räkna av källskatt som tagits ut i dessa tredjeländer från skatten i Belgien utan att beakta villkoren i belgisk rätt.

21 Vad gäller det nationella målet innebär hänvisningen till belgisk rätt att den källskatt på utdelningar som tas ut i Polen inte kan räknas av från den skatt som ska erläggas i Belgien, eftersom villkoret i artikel 285 CIR 92 – det vill säga att det kapital och den egendom som ligger till grund för utdelningen ska användas i yrkesverksamhet i Belgien – inte är uppfyllt. En sådan avräkning, utan att behöva uppfylla detta villkor, hade emellertid varit möjlig om utdelningen härrörde från ett tredjeland med vilket Konungariket Belgien har ingått ett skatteavtal som föreskriver en villkorslös rätt till avräkning.

22 Den hänskjutande domstolen har således ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital, jämförda med artikel 4 FEU, ska tolkas så, att de utgör hinder mot att en medlemsstat i en situation som den i det nationella målet inte utvidgar en förmånlig behandling som en aktieägare med hemvist i landet åtnjuter och som följer av ett bilateralt skatteavtal mellan den medlemsstaten och ett tredjeland – varigenom den källskatt som tagits ut av ett tredjeland utan några villkor räknas av från den skatt som ska erläggas i aktieägarens hemvistmedlemsstat – till att även avse en aktieägare med hemvist i landet som erhåller utdelning från en medlemsstat med vilken hemvistmedlemsstaten har ingått ett bilateralt skatteavtal som för avräkning kräver att de ytterligare villkor som föreskrivs i nationell rätt är uppfyllda.

23 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i medlemsstaten från att investera i andra stater (dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C?10/14, C?14/14 och C?17/14, EU:C:2015:608, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

24 I förevarande fall har det inte bestritts att de personer med hemvist i Belgien, såsom Guy Riskin och Geneviève Timmermans, som erhåller utdelning från medlemsstater, såsom Republiken Polen, och som för att kunna få räkna av källskatten från den belgiska skatten måste uppfylla villkoret i artikel 285 CIR 92 befinner sig i en mindre förmånlig situation än de personer med hemvist i Belgien som erhåller utdelning från ett tredjeland med vilket Konungariket Belgien har ingått ett bilateralt skatteavtal som ger en ovillkorlig rätt till en sådan avräkning.

25 Denna mindre förmånliga behandling kan avhålla personer med hemvist i Belgien från att investera i de medlemsstater med vilka Konungariket Belgien inte har ingått något bilateralt skatteavtal som föreskriver en ovillkorlig rätt att räkna av källskatten från belgisk skatt. Den utgör således en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

26 I artikel 65.1 a FEUF anges emellertid att "[b]estämmelserna i artikel 63 [FEUF] ... inte [ska] påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort".

27 Detta undantag, som ska tolkas strikt, begränsas i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]" (dom av den 13 mars 2014, Bouanich, C?375/12, EU:C:2014:138, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

28 Det måste således göras en åtskillnad mellan ojämlig behandling som är tillåten enligt artikel 65.1 a FEUF och diskriminering som är förbjuden enligt punkt 3 i samma artikel. Av EU-domstolens praxis framgår att nationell skattelagstiftning som skiljer mellan skattskyldiga som har investerat sitt kapital på olika orter kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset (dom av den 13 mars 2014, Bouanich, C?375/12, EU:C:2014:138, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

29 I detta avseende ska det påminnas om att det ankommer på medlemsstaterna att med iakttagande av unionsrätten utforma sitt system för beskattning av utdelad vinst och att i detta sammanhang definiera beskattningsunderlaget samt de skattesatser som ska tillämpas för den aktieägare som erhåller utdelningen. Medlemsstaterna har i avsikt att avsaknad av enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser fortfarande behörighet att, genom avtal eller ensidigt, fastställa kriterierna för fördelningen av beskattningsrätten mellan dem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, EU:C:2008:289, punkt 48).

30 När det föreligger skillnader mellan de olika medlemsstaternas skattelagstiftning till följd av denna situation, kan en medlemsstat följaktligen föranledas att, genom avtal eller ensidigt, tillämpa en differentierad behandling av utdelningar från olika stater, varvid dessa skillnader beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2008, Orange European Smallcap Fund,

C?194/06, EU:C:2008:289, punkt 49).

31 Vad gäller bilaterala skatteavtal följer det av EU-domstolens praxis att tillämpningsområdet för ett sådant avtal är begränsat till de fysiska eller juridiska personer som anges däri. Likaså utgör de fördelar som föreskrivs i avtalet en integrerad del i de sammantagna avtalsbestämmelserna och bidrar till den allmänna jämvikten mellan de båda avtalsslutande staternas inbördes förhållanden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2005, D., C?376/03, EU:C:2005:424, punkterna 54, 61 och 62, och dom av den 20 maj 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, EU:C:2008:289, punkterna 50 och 51). I likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 43 i sitt förslag till avgörande gäller detta även skatteavtal som ingåtts med tredjeländer.

32 Vad beträffar det nationella målet är det endast i de fall där Konungariket Belgien – inom ramen för bilaterala skatteavtal med vissa tredjeländer som har tagit ut källskatt på utdelningar – har åtagit sig att göra det möjligt för personer med hemvist i Belgien att räkna av källskatten från den skatt som ska erläggas i Belgien, som det uppstår en fördel i form av villkorlös avräkning.

33 Härav följer att tillämpningsområdet för ett sådant avtal är begränsat till personer med hemvist i Belgien som erhåller utdelning från ett sådant tredjeland och för vilken tredjelandet har tagit ut källskatt. Den omständigheten att nämnda fördel endast tillkommer personer med hemvist i Belgien som omfattas av skatteavtalets tillämpningsområde, kan inte bedömas som en fördel som kan skiljas från avtalet i övrigt. Denna fördel utgör nämligen, i likhet med vad som angetts i punkt 31 ovan, en integrerad del i avtalsbestämmelserna och bidrar till den allmänna jämvikten mellan de båda avtalsslutande staternas inbördes förhållanden.

34 Mot denna bakgrund finner EU-domstolen att personer med hemvist i Belgien, såsom de i det nationella målet, som erhåller utdelning från en medlemsstat, såsom Republiken Polen, och som måste uppfylla villkoret i artikel 285 CIR 92 för att kunna räkna av källskatten från den belgiska skatten, inte befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med den situationen där personer bosatta i Belgien erhåller utdelning från ett tredjeland med vilket Konungariket Belgien har ingått ett bilateralt skatteavtal som stipulerar en villkorlös rätt till avräkning.

35 Härav följer att en oförmånlig behandling, som den i det nationella målet, inte utgör ett hinder som är förbjudet enligt fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital.

36 Vad slutligen gäller det lojala samarbete som slås fast i artikel 4 FEU, erinrar EU-domstolen om följande. Denna artikel kan inte tolkas så, att den ger upphov till en självständig skyldighet för medlemsstaterna som går utöver de skyldigheter som de kan åläggas enligt artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 19 september 2012, Levy och Sebbag, C?540/11, ej publicerat, EU:C:2012:581, punkterna 27–29).

37 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF, jämförda med artikel 4 FEU, ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att en medlemsstat i en situation som den i det nationella målet inte utvidgar en förmånlig behandling som en aktieägare med hemvist i landet åtnjuter och som följer av ett bilateralt skatteavtal mellan den medlemsstaten och ett tredjeland – varigenom den källskatt som tagits ut av ett tredjeland utan några villkor räknas av från den skatt som ska erläggas i aktieägarens hemvistmedlemsstat – till att även avse en aktieägare med hemvist i landet som erhåller utdelning från en medlemsstat med vilken hemvistmedlemsstaten har ingått ett bilateralt skatteavtal som för avräkning kräver att de ytterligare villkor som föreskrivs i nationell rätt är uppfyllda.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF, jämförda med artikel 4 FEU, ska tolkas så, att de inte utgör hinder mot att en medlemsstat i en situation som den i det nationella målet inte utvidgar en förmånlig behandling som en aktieägare med hemvist i landet åtnjuter och som följer av ett bilateralt skatteavtal mellan den medlemsstaten och ett tredjeland – varigenom den källskatt som tagits ut av ett tredjeland utan några villkor räknas av från den skatt som ska erläggas i aktieägarens hemvistmedlemsstat – till att även avse en aktieägare med hemvist i landet som erhåller utdelning från en medlemsstat med vilken hemvistmedlemsstaten har ingått ett bilateralt skatteavtal som för avräkning kräver att de ytterligare villkor som föreskrivs i nationell rätt är uppfyllda.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.