Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. CRUZ VILLALÓN
fremsat den 29. september 2011 [1]

Sag C-318/10

SIAT SA
mod
État belge

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Cour de cassation (Belgien))

»Fri udveksling af tjenesteydelser — artikel 49 EF — direkte beskatning — indkomstskat — fradragsordning for erhvervsmæssige udgifter — manglende fradragsret for vederlag for tjenesteydelser leveret af personer etableret i medlemsstater med en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder i beskatningsmedlemsstaten — fradragsretten er betinget af, at det kan godtgøres, at der er tale om faktiske og oprigtige transaktioner, og at vederlaget herfor er af normal størrelse — restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser — begrundelserne — bekæmpelse af svig og skatteunddragelse — effektiv afgiftskontrol — proportionalitet«

1. Domstolen har i de senere år ved talrige lejligheder fortolket foreneligheden af nationale skattebestemmelser, hvormed der indføres differentierede ordninger med grænseoverskridende virkninger for skattefradrag for fysiske og juridiske personers indkomst, med EF-traktatens bestemmelser om fri etableringsret [2] eller kapitalens frie bevægelighed [3] eller i sjældnere tilfælde den frie udveksling af tjenesteydelser [4], som det er tilfældet i hovedsagen [5].

2. Nærmere bestemt vedrørte de sager, der lå tættest på hovedsagen, enten selskaber med et indbyrdes afhængighedsforhold [6] eller beskatningen af ikke-hjemmehørende personer som skattepligtige personer i forhold til beskatningen af hjemmehørende personer [7].

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Jf. dom af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, Sml. I, s. 1129, af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061, af 19.11.2009, sag C-314/08, Filipiak, Sml. I, s. 11049, og af 18.3.2010, sag C-440/08, Gielen, Sml. I, s. 2323.

3 — Jf. bl.a. dom af 22.1.2009, sag C-377/07, STEKO Industriemontage, Sml. I, s. 299, af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, af 15.10.2009, sag C-35/08, Busley og Cibrian Fernandez, Sml. I, s. 9807, af 31.3.2011, sag C-450/09, Schröder, Sml. I, s. 2497, og af 16.6.2011, sag C-10/10, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 5389.

4 — Jf. bl.a. dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, af 11.9.2007, sag C-318/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6957, og af 13.3.2008, sag C-248/06, Kommissionen mod Spanien.

5 — Vedrørende Unionsborgerskab jf. dom af 23.4.2009, sag C-544/07, Rüffler, Sml. I, s. 3389.

6 — Jf. f.eks. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2, dommen i sagen Rewe Zentralfinanz, nævnt ovenfor i fodnote 2, og Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, samt dom af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487.

7 — Jf. navnlig dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, nævnt ovenfor i fodnote 4.

3. I den foreliggende sag anmodes Domstolen specifikt om at udtale sig om en bestemmelse i den belgiske indkomstskattelov af 1992[8], der, som vi vil få lejlighed til at se, for de belgiske skattepligtige indfører en klar differentiering mellem ordningen for fradrag for erhvervsmæssige udgifter i indkomstskatten afhængigt af, om den leverandør af tjenesteydelser, som de pågældende udgifter er betalt til, er hjemmehørende (artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992) eller ej (artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992) i en medlemsstat, hvis beskatning er betydeligt mere fordelagtig end i Belgien, idet der ses fuldstændig bort fra ethvert afhængighedsforhold mellem den pågældende skattepligtige og den pågældende leverandør af tjenesteydelser[9].

4. Domstolen skal således vurdere, om den restriktion, der følger af forskelsbehandlingen, er lovlig og forholdsmæssig.

I – Retsforskrifter

5. Artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992 bestemmer:

»Som erhvervsmæssige udgifter kan fradrages de udgifter, som den skattepligtige har foretaget eller båret i beskatningsperioden med henblik på at opnå eller beholde skattepligtige indtægter, og som den pågældende kan påvise faktisk foreligger og svarer til det angivne beløb ved forelæggelse af beviskraftig dokumentation eller, såfremt dette ikke er muligt, ethvert andet bevismiddel – bortset fra ed – der er tilladt i henhold til almindelig ret.

Som »foretaget eller båret i beskatningsperioden« betragtes udgifter, der faktisk betales eller bæres i beskatningsperioden eller har fået karakter af gæld eller tab, der er sikker og opgjort, og er bogført som sådanne.«

6. Artikel 53 i indkomstskatteloven af 1992 bestemmer:

»Følgende udgør ikke erhvervsmæssige udgifter:

[...]

10° enhver udgift, for så vidt som den på urimelig vis går ud over de erhvervsmæssige behov [...]«

7. Artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 bestemmer:

»[…] vederlag for leveringer eller tjenesteydelser anses ikke for erhvervsmæssige udgifter, såfremt de direkte eller indirekte betales til eller tildeles en skattepligtig som omhandlet i artikel 227 eller til et udenlandsk foretagende, der i medfør af lovgivningen i det land, hvor den skattepligtige eller foretagendet har hjemsted, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er underlagt en skatteordning, som er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som gælder for samme indkomst i Belgien, medmindre den skattepligtige ved et hvilket som helst retsmiddel godtgør, at disse [vederlag] er forbundet med faktiske og oprigtige transaktioner, og at de ikke overskrider de normale grænser.«

8 — Herefter »indkomstskatteloven af 1992«.

9 — Under disse omstændigheder er det kun Domstolens dom i Vestergaard-sagen, der specifikt kan give os nogle direkte relevante holdepunkter.

II – De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten

8. Société d'investissement pour l'agriculture tropicale (SIAT), der er et belgisk selskab, oprettede i 1991 sammen med den nigerianske koncern Presco International Limited (PINL), et fælles datterselskab, Presco Industries Limited (PIL), med det formål at drive palmeplantager med henblik på fremstilling af palmeolie.

9. Det var aftalt mellem parterne, at SIAT skulle udføre tjenesteydelser mod betaling og sælge udstyr til det fælles datterselskab, samt at SIAT skulle tilbagebetale en del af det overskud, selskabet ville opnå i den forbindelse, som provision for den øgede omsætning til hovedselskabet i PINL-koncernen, som er det luxembourgske selskab Megatrade International (MISA).

10. I 1997 bragte parterne deres partnerskab til ophør, da de ikke kunne nå frem til en aftale om den nøjagtige størrelse af den provision, SIAT skulle betale. Ved aftale af 3. december 1997 købte SIAT sin andel i PIL tilbage fra PINL-koncernen. Ved en anden aftale af samme dato påtog SIAT sig endvidere at betale to mio. USD til MISA til fuld og endelig afgørelse.

11. Som følge af aftalen af 3. december bogførte SIAT i sine regnskaber pr. 31. december 1997 et beløb på 28 402 251 BEF svarende til den skyldige provision i henhold til aftalen fra 1991 ved udgangen af 1997.

12. De belgiske skattemyndigheder fandt, at MISA havde status som holdingselskab i henhold til den luxembourgske lov af 31. juli 1929 om skatteordningen for holdingselskaber, og at selskabet derfor ikke var undergivet en skat svarende til den belgiske selskabsskat, og de sendte i medfør af artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 SIAT en berigtigelse af dets selvangivelse for regnskabsåret 1998 (indtægter fra 1997), hvori de afslog at anerkende et fradrag for erhvervsmæssige udgifter på 28 402 251 BEF.

13. SIAT's klage over afvisningen af dette fradrag som erhvervsmæssige udgifter blev forkastet i første instans, hvorefter Cour d'appel de Bruxelles med dom af den 12. marts 2008 forkastede appellen, idet domstolene fandt, at de pågældende provisioner henhørte under anvendelsesområdet for artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992.

III – Det præjudicielle spørgsmål

14. Cour de cassation har modtaget en appel af Cour d'appel de Bruxelles' dom af 12. marts 2008 og har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal EF-traktatens artikel 49 i den affattelse, der finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, henset til, at sagens faktiske omstændigheder indtraf før ikrafttrædelsen af Lissabontraktaten den 1. december 2009, fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en medlemsstat i sin nationale lovgivning fastsætter, at vederlag for tjenesteydelser ikke kan udgøre fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter, når vederlaget direkte eller indirekte betales til eller tildeles en skattepligtig, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, eller et udenlandsk foretagende, der i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvor den modtagende person eller det modtagende selskab er etableret, ikke er pålagt indkomstskat eller for så vidt angår denne indkomst er undergivet en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, som en sådan indkomst er underlagt ifølge medlemsstatens egen lovgivning, medmindre den skattepligtige ved et hvilket som helst retsmiddel godtgør, at vederlaget er forbundet med faktiske og oprigtige transaktioner, og at det ikke er større end normalen, mens den skattepligtige ikke skal føre et sådant bevis for at opnå ret til fradrag for vederlag for tjenesteydelser, der betales til en skattepligtig i samme medlemsstat, selv om denne skattepligtige ikke er pålagt indkomstskat eller er underlagt en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig end den skatteordning, der følger af medlemsstatens almindelige regler?«

IV – Parternes argumenter

15. SIAT, den belgiske, den franske og den portugisiske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen har fremsat skriftlige bemærkninger. SIAT, den belgiske regering og Kommissionen har ligeledes fremsat mundtlige bemærkninger under det offentlige retsmøde den 16. juni 2011.

16. De regeringer, der har fremsat bemærkninger, og Kommissionen har alle generelt gjort gældende, at den belgiske lovgivning ikke er uforenelig med artikel 49 EF, for så vidt som den er begrundet i tvingende almene hensyn såsom behovet for at bekæmpe skatteunddragelse, bevare en ligelig fordeling mellem medlemsstaternes beskatningsbeføjelser og sikre en effektiv skattekontrol, og for så vidt som den er forholdsmæssig med de således forfulgte mål. SIAT er derimod af den opfattelse, at den belgiske lovgivning udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser, og at den ikke er begrundet i de tvingende almene hensyn, som den belgiske regering har fremført.

V – Vurdering

A – *Indledende bemærkninger*

1. Den af den forelæggende ret foreslåede sammenligning

17. Der er et punkt, som jeg finder det vigtigt at fremhæve allerede fra starten, nemlig spørgsmålet om et sammenligningsgrundlag (tertium comparationis), som den forelæggende ret foreslår i forbindelse med vurderingen af den ordning, der fastsættes i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992. Med det præjudicielle spørgsmål konfronterer den forelæggende ret, som vi har set, os med den forskelsbehandling, som denne bestemmelse resulterer i, navnlig ved at fremhæve forskellen i skattemæssig behandling af den belgiske skattepligtige, afhængigt af om denne har afholdt erhvervsmæssige udgifter til en leverandør af tjenesteydelser, der er hjemmehørende i Belgien, eller til en leverandør af tjenesteydelser, der er etableret i en anden medlemsstat, i det tilfælde, hvor begge om end af forskellige årsager er undergivet en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig end den belgiske skatteordning efter de såkaldte »almindelige regler«. I førstnævnte tilfælde er den skattepligtige underlagt reglen i artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992, i det andet er han underlagt reglen i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, idet den eneste forskel er det sted, hvor leverandøren af tjenesteydelsen er etableret.

18. Denne redegørelse for den forskelsbehandling, som de to nationale bestemmelser skulle resultere i, forekommer mig at være unødigt kunstig, om ikke andet så fordi den nationale lovgivning i dette tilfælde i det mindste lejlighedsvis skulle kunne undergive erhvervsmæssige udgifter afholdt i forbindelse med hjemlige transaktioner en skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig, hvilket ikke er bekræftet.

19. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at det er indlysende, at den pågældende forskelsbehandling skyldes forskellen mellem særreglen i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, der specifikt omhandler skattepligtige, der har afholdt udgifter til leverandører af tjenesteydelser, der er etableret i medlemsstater, hvor indkomstbeskatningen er betydeligt mere fordelagtig end den belgiske beskatning, og den generelle regel i artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992, der vedrører de øvrige skattepligtige, herunder også, skal det fremhæves, skattepligtige, som har afholdt udgifter til leverandører af tjenesteydelser, der er etableret i medlemsstater, hvor beskatningen ikke er betydeligt mere fordelagtig end den belgiske beskatning.

20. Denne forskel ligger tydeligvis ikke blot i spørgsmålet om hjemsted. Det fremgår imidlertid klart, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 kun finder anvendelse i tilfælde, hvor en grænseoverskridende levering af tjenesteydelser har fundet sted, selv om denne faktiske omstændighed ikke i sig selv er tilstrækkelig.

21. Derfor vil jeg behandle spørgsmålet på grundlag af forskellen mellem undtagelsesbestemmelsen, artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 og bestemmelsen om fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hovedsageligt artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992.

2. Et argument, der umiddelbart kan forkastes

22. En sidste indledende bemærkning. Den belgiske regering har gjort gældende, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 ikke længere finder anvendelse på betalinger foretaget inden for Unionen. Det fremgår af adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning [10], at medlemsstaternes vidtgående beskatningsordninger omfattet af de almindelige regler, som har til formål at underlægge visse indkomstelementer en nulbeskatning eller en næsten nulbeskatning (særlig den luxembourgske lov om skatteordningen for holdingselskaber af 1929), skal ophæves fuldstændigt senest den 31. december 2010. SIAT har derimod i det væsentlige i sine skriftlige bemærkninger såvel som under retsmødet gjort gældende, at der med den ordning, der blev indført med artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, og som stammer fra 1954 [11], indføres en generel formodning om svig, der ikke længere er tilladt inden for Den Europæiske Union.

23. Uden at det er fornødent at udtale sig om, hvorvidt den belgiske regerings bemærkninger er begrundede, er det i denne forbindelse tilstrækkeligt at bemærke, at ovennævnte adfærdskodeks for erhvervsbeskatning ikke har den mindste indflydelse på en løsning af tvisten i hovedsagen, da adfærdskodeksen, som det præciseres i sidste betragtning til resolutionen af 1. december 1997, er et politisk tilsagn og derfor hverken berører medlemsstaternes rettigheder og forpligtelser eller medlemsstaternes og Fællesskabets respektive beføjelser.

B – *Indholdet af den nationale lovgivning*

24. I sin forelæggelseskendelse betegner den forelæggende ret den belgiske lovgivning som en »formodningsregel, hvorefter der ikke kan foretages fradrag for erhvervsmæssige udgifter«. SIAT er af den opfattelse, at der med artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 indføres en »generel formodning om svig«. Endelig er den belgiske regering af den opfattelse, at der med den nationale lovgivning indføres »en lovlig simulationsformodning« [12]. Uanset hvordan denne bestemmelse skal betegnes, er det først og fremmest vigtigt at finde frem til dens vigtigste karakteristika.

1. De vigtigste karakteristika ved den belgiske lovgivning

25. Inden jeg går over til at påvise forskellene mellem de to skatteordninger, nemlig den, der er omhandlet i artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992, og den, der er omhandlet i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, har jeg to bemærkninger. For det første skal der tages udgangspunkt i det rationale, der ligger til grund for hele den pågældende nationale bestemmelse, nemlig, som det fremgår, sameksistensen i Unionen af væsentligt forskellige indkomstbeskatningsordninger, der ikke blot er

10 — Resolution vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet den 1. december 1997 (EFT 1998 C 2, s. 1).

11 — Det kan i denne forbindelse bemærkes, at den belgiske regering i sine skriftlige bemærkninger henviser til begrundelsen for den lov, hvormed den blev indsat i indkomstskatteloven, og som blev vedtaget på plenarforsamlingen 1953-1954.

12 — I øvrigt i overensstemmelse med skattemyndighedernes litteratur, som det fremgår af selve titlen på nr. 54/26 i bemærkningerne til indkomstskatteloven af 1992 (http://fiscus.fgov.be/interfaoiffr/publicaties/lijst_aoif.htm).

mulig, men er en vidt udbredt realitet. Den pågældende nationale bestemmelse henviser uden nogen anden præcisering til en »skatteordning, der er betydeligt mere fordelagtig« i andre medlemsstater end den belgiske ordning (artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992). Den forelæggende ret er ikke fremkommet med nogen supplerende oplysninger herom. Adspurgt herom under retsmødet har den belgiske regering præciseret, at skattemyndighederne, selv om der fandtes lister over »skatteparadiser«[13] både i og uden for Fællesskabet, under de kompetente domstoles kontrol skulle udtale sig fra sag til sag om dette spørgsmål. Der kan allerede her påvises en mangel ved de belgiske skattepligtiges retssikkerhed ved valget af deres forretningsstrategier, der har ikke-uvæsentlige konsekvenser for den frie udveksling af tjenesteydelser.

26. For det andet skal det bemærkes, at den belgiske lovgivning umiddelbart betragter *alle* erhvervsmæssige udgifter, som skatteyderen har afholdt som følge af transaktioner gennemført med leverandører af tjenesteydelser, der er etableret i medlemsstater med en betydeligt mere fordelagtig beskatning, som mistænkelige. Denne karakterisering af artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 fortjener en kort bemærkning. Til forskel fra de andre situationer, som Domstolen tidligere har vurderet, og som allerede anført[14], ser den belgiske lovgivning bort fra ethvert indbyrdes afhængighedsforhold mellem den skattepligtige, der anmoder om fradrag for erhvervsmæssige udgifter, og leverandøren af tjenesteydelser, der har modtaget vederlag svarende til disse udgifter.

27. Alene det faktum, at den pågældende leverandør af tjenesteydelser er underlagt en beskatningsordning, der er betydeligt mere fordelagtig end den belgiske beskatningsordning, er tilstrækkeligt til, at den belgiske lovgiver opfatter alle erhvervsmæssige udgifter afholdt af en belgisk skattepligtig til den pågældende leverandør af tjenesteydelser som mistænkelige, således at sidstnævnte underlægges princippet om, at der ikke kan foretages fradrag. I denne henseende kan det fastslås, at den nationale lovgiver har indført en generel formodning om svig i forbindelse med alle erhvervsmæssige udgifter, som en belgisk skattepligtig har afholdt til en ikke-hjemmehørende leverandør af tjenesteydelser, udelukkende med den begrundelse, at denne er etableret i en medlemsstat med en betydeligt lavere indkomstbeskatning end den, der findes i Belgien.

2. Forskellene mellem ordningerne vedrørende fradrag for erhvervsmæssige udgifter: forskellen mellem artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 og artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992

a) Princippet

28. Mens artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992 fastsætter fradragsprincippet som en regel, skønt på vilkår, der kan betegnes som normale, for erhvervsmæssige udgifter i forbindelse med hjemlige transaktioner, indføres der med artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 et princip om, at erhvervsmæssige udgifter ikke kan fradrages, når de er afholdt til leverandører, der er etableret i medlemsstaterne under de ovenfor beskrevne omstændigheder.

29. Der kan heraf udledes en første forskel, som kan betegnes som et omvendt princip, idet omvendingen bringer skatteyderne i yderst forskellige situationer afhængigt af, hvor de bestilte tjenesteydelser stammer fra. Jeg vil umiddelbart nedenfor påvise, at princippet om fradrag såvel som princippet om manglende fradrag er »kvalificeret«: Fradragsretten er ikke ubetinget, den manglende fradragsret er underlagt undtagelser, der indrømmes fra sag til sag. Men allerede her er der alene af denne grund tale om forskelsbehandling: Det er altid meget vanskeligere, alene ud fra et proceduremæssigt synspunkt, at opnå en undtagelse fra princippet fra myndighederne end at opfylde de betingelser, der er fastsat i reglen.

13 — Det var den terminologi, repræsentanten for den belgiske regering benyttede under retsmødet.

14 — Jeg tænker her navnlig på retspraksis vedrørende kontrollerede udenlandske selskaber og mere generelt vedrørende forbindelserne mellem moder- og datterselskaber, herunder dem, der er nævnt ovenfor i fodnote 6.

b) Betingelserne

30. Det er derfor ikke overraskende, at betingelserne for fradrag af erhvervsmæssige udgifter er meget forskellige fra sag til sag. De to bestemmelser har det til fælles, at de pålægger den skattepligtige at godtgøre, at de transaktioner, som ligger til grund for den betaling, der skal fradrages som erhvervsmæssige udgifter, er »faktiske«, mens artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 opstiller to supplerende og kumulative betingelser [15]. Dels skal ydelserne være »oprigtige«, dels må vederlaget for disse ydelser ikke overskride de »normale grænser«. Jeg skal nu forsøge at vurdere den mulige rækkevidde af disse to supplerende betingelser.

31. Dels er det ikke nemt at se, hvad betingelsen om, at ydelserne skal være »oprigtige«, tilføjer til, at de skal være »faktiske«. Der findes imidlertid nogle holdepunkter, der gør det muligt at forstå indholdet af denne betingelse. Det fremgår således af forarbejderne til den belgiske lovgivning, der nævnes i forelæggelseskendelsen, at beviset for, at ydelserne er faktiske og oprigtige pålægger den skattepligtige en forpligtelse til godtgøre, at de tilknyttede udgifter »ligger inden for rammerne af deres normale erhvervsmæssige transaktioner«, at de »svarer til et industrielt, kommercielt eller finansielt behov, og at de normalt kompenseres eller skal kompenseres i hele virksomhedens aktivitet« [16]. Det, der står fast, er således, at de pågældende ydelser skal svare til et reelt behov.

32. Desuden defineres det hverken i den belgiske lovgivning eller i bemærkningen til indkomstskatteloven, hvori forpligtelsen til at godtgøre, at de erhvervsmæssige udgifter ikke overskrider de normale grænser, helt nøjagtigt består. Adspurgt herom under retsmødet har den belgiske regering blot præciseret, at den test, der foretages, indebærer en sammenligning af den pågældende transaktion med den normale praksis mellem økonomiske aktører på markedet. Artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 pålægger dermed den skattepligtige at godtgøre, at vederlaget for levering af tjenesteydelser, som denne agter at fradrage i skatten som erhvervsmæssige udgifter, ikke er unormalt i forhold til sædvanlig praksis.

33. For at klarlægge forskellen mellem de to ordninger skal det dog bemærkes, at artikel 53, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992 [17] bestemmer med hensyn til såkaldte normale fradrag, at »enhver udgift, for så vidt som den på urimelig går ud over de erhvervsmæssige behov«, ikke udgør erhvervsmæssige udgifter.

34. Med denne formulering synes den belgiske lovgiver at ville have udelukket fradragsret for urimelige erhvervsmæssige udgifter både med hensyn til deres nødvendighed (»behov«) og, hvilket ikke helt kan udelukkes, med hensyn til vederlaget for dem (»går ud over«). Ud fra dette synspunkt er reglen i artikel 53, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992 i sidste ende baseret på den samme logik som reglen i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992. Og alligevel er de kvantitative forskelle åbenlyse: Artikel 53, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992 udelukker kun fradrag af det, der viser sig at være »urimeligt«, mens der i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 kræves et positivt bevis såvel for nødvendigheden (»oprigtigheden«) af den ydelse, der ligger til grund for udgifterne, som for, at den pris, der er betalt, er normal.

15 — Således som det fremgår af nr. 54/28 i bemærkningerne til indkomstskatteloven af 1992, hvori citeres Cour de cassations dom af 10.11.1964, SA Anc. Éts. Paul Auerbach (Bull. 423, s. 151). Kommissionen har på sin side påberåbt sig »styrkede proceduremæssige betingelser«.

16 — Denne formulering findes i øvrigt i nr. 54/28 i bemærkningerne til indkomstskatteloven af 1992.

17 — Denne bestemmelse, som Kommissionen nævnte i sine skriftlige bemærkninger, nævnes ikke på noget tidspunkt hverken af den forelæggende ret i dens forelæggelsesafgørelse eller af den belgiske regering i dens skriftlige og mundtlige bemærkninger.

c) Bevismidler

35. Endelig adskiller de to bestemmelser sig med hensyn til de tilladte bevismidler. I artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992 kræves der blot »relevant dokumentation« eller i mangel heraf og subsidiært »andre bevismidler, bortset fra ed, der er tilladt i henhold til almindelig ret«. I artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 henvises der til gengæld på en tilsyneladende mere tolerant måde til »et hvilket som helst retsmiddel« uden formelt at udelukke nogen bevismidler. Det ser således ud til, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 er mere generøs. Og dog giver den sammenhæng, som denne forskel indgår i, anledning til en vis mistro til enhver forhastet slutning. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at det fremgår af bemærkningerne til indkomstskatteloven, at det drejer sig om »*på en rimelig måde at overbevise* skattemedarbejderen om, at de transaktioner, der har givet anledning til de af loven omfattede udgifter, er faktiske og oprigtige« [18]. Der viser sig her en stor skønsbeføjelse i vurderingen af de forskellige bevismidlers styrke, som jeg vil nøjes med blot at nævne på nuværende tidspunkt.

36. Sammenfattende indføres der med artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 en klar forskelsbehandling. Den er formuleret kortfattet og vender princippet om ret til eller ikke ret til fradrag om, og dermed vender den på sin vis bevisbyrden om, som desuden er forskellig fra sag til sag, således at vægten af denne byrde i sidste ende øges. Da det nu forholder sig sådan, er det nødvendigt at undersøge, om denne forskelsbehandling udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser i medfør af artikel 49 EF [19].

C – *Eksistensen af en restriktion eller en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser*

37. Henset til ovenstående er det ikke længere vanskeligt at påvise, at den beskrevne forskelsbehandling udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser. Generelt er artikel 49 EF til hinder for enhver national lovgivning, der uden nogen objektiv begrundelse begrænser en leverandør af tjenesteydelsers mulighed for effektivt at udnytte denne frihed [20].

38. Domstolen har nærmere bestemt gentagne gange fastslået, at denne bestemmelse er til hinder for anvendelsen af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat [21]. Desuden tillægger artikel 49 EF ifølge fast retspraksis ikke alene leverandøren af tjenesteydelsen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder [22].

18 — Jf. nr. 54/29 i bemærkningerne til indkomstskatteloven af 1992.

19 — Det skal præciseres, at den forelæggende ret udtrykkeligt anmoder Domstolen om en fortolkning af artikel 49 EF (nu artikel 56 TEUF) om den frie udveksling af tjenesteydelser. På grund af arten af forbindelserne mellem selskaberne i hovedsagen (et fælles datterselskab) kan man dog stille det spørgsmål, om andre af traktatens bestemmelser, navnlig artikel 43 EF (artikel 49 TEUF) og artikel 48 EF (artikel 54 TEUF) om etableringsfrihed, finder anvendelse i medfør af den retspraksis, der følger af dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787). Jf. i denne forbindelse ligeledes SGI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 23-37. Henset til de særlige kendetegn ved den belgiske lovgivning, der er beskrevet ovenfor, og for så vidt som dette spørgsmål ikke har været genstand for nogen debat, skal den pågældende lovgivning imidlertid undersøges i lyset af traktatens bestemmelser om den frie udveksling af tjenesteydelser. Jf. analogt bl.a. dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 33.

20 — Jf. dom af 25.7.1991, sag C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda, Sml. I, s. 4007, præmis 12, og af 5.10.1994, sag C-381/93, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5145, præmis 16.

21 — Jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 17, domme af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 23, og sag C-158/96, Kohll, Sml. I, s. 1931, præmis 33, dom af 12.7.2001, sag C-157/99, Smits og Peerbooms, Sml. I, s. 5473, præmis 61, og af 11.9.2007, sag C-76/05, Schwarz og Gootjes-Schwarz, Sml. I, s. 6849, præmis 67.

22 — Jf. bl.a. dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, og af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 34, dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 32, og dom af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6659, præmis 24.

39. I dette tilfælde er fradragsretten for erhvervsmæssige udgifter svarende til vederlaget for tjenesteydelser, der leveres af personer, som er etableret i beskatningsmedlemsstaten, mere fordelagtig end den fradragsret, der finder anvendelse på erhvervsmæssige udgifter svarende til vederlaget for tjenesteydelser, der leveres af personer, som er etableret i en anden medlemsstat, for så vidt som beskatningen der anses for at være betydeligt mere fordelagtig end den belgiske beskatning.

40. De belgiske skattepligtige, som benytter sig af tjenesteydelser, der leveres af personer, som er etableret i medlemsstater med en beskatning, der er betydeligt mere fordelagtig end den belgiske beskatning, og som således gør brug af deres passive ret til fri udveksling af tjenesteydelser, befinder sig således i en mindre fordelagtig situation end skattepligtige, der ikke har benyttet sig af denne frihed, og som har begrænset deres aktiviteter til beskatningsmedlemsstatens territorium. Den pågældende belgiske lovgivning virker således afskrækkende på dem. Den hindrer ligeledes personer, der er etableret i andre medlemsstater, hvis beskatning er mere fordelagtig end Belgiens, i at udbyde tjenesteydelser til skattepligtige personer, der er hjemmehørende i Belgien [23].

41. Endelig kan den omstændighed, at forskelsbehandlingen vedrører proceduremæssige aspekter (såsom en øget bevisbyrde) snarere end materielle aspekter (som f.eks. en forskel i beskatningsgrundlaget eller i beskatningsprocenten), åbenlyst ikke rejse tvivl om denne vurdering. Domstolen har i øvrigt allerede haft lejlighed til at fastslå, at de proceduremæssige sondringer kunne medføre restriktioner af eller hindringer for en frihed [24].

42. Det skal dog præciseres, at det er blevet indvendt [25], at den pågældende forskelsbehandling ikke var diskriminerende, da hjemmehørende og ikke-hjemmehørende leverandører af tjenesteydelser objektivt set ikke befinder sig i den samme situation med hensyn til de forpligtelser vedrørende fiskal kontrol, der påhviler de skattepligtige [26].

43. Leverandører af tjenesteydelser, der er etableret i en medlemsstat, er således underlagt kontrol fra den pågældende medlemsstats skattemyndigheder. De kan således direkte kontrollere, om udgifter, som en skattepligtig trækker fra som erhvervsmæssige udgifter, svarer til faktiske transaktioner. Når de transaktioner, der begrunder fradraget, leveres af leverandører af tjenesteydelser, der er etableret i en anden medlemsstat, kræver kontrollen med, om transaktionerne er faktiske, til gengæld bistand fra den pågældende medlemsstat. Det er under disse omstændigheder normalt, at det påhviler den skattepligtige at godtgøre, at de bogførte udgifter er faktiske.

44. For at fjerne disse så at sige principielle indsigelser skal det imidlertid blot bemærkes, at de vil blive besvaret inden for rammerne af den følgende fase af undersøgelsen, dvs. i forbindelse med de mulige begrundelser for restriktioner af den frie levering af tjenesteydelser, og navnlig begrundelsen baseret på behovet for at sikre en effektiv skattekontrol.

45. Den belgiske lovgivning udgør således en restriktion for den frie bevægelighed for tjenesteydelser som omhandlet i artikel 49 EF. En restriktiv national lovgivning kan imidlertid være berettiget, hvis den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med traktaten, er begrundet i tvingende almene hensyn, er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det tilsigtede formål [27].

23 — Jf. i denne retning Schwarz og Gootjes-Schwarz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 66, dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 80, og dom af 20.5.2010, sag C-56/09, Zanotti, Sml. I, s. 4517, præmis 41.

24 — Dom af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, vedrørende forlængelse af fristen for efteropkrævning i tilfælde af opsparede midler placeret uden for beskatningsmedlemsstaten.

25 — Det er den portugisiske regerings første argument, og det er ligeledes den belgiske regerings synspunkt.

26 — Hvilket er, hvad den franske og den portugisiske regering har gjort gældende.

27 — Jf. bl.a. dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32, af 5.7.2007, sag C-522/04, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 5701, præmis 47, og af 4.12.2008, sag C-330/07, Jobra, Sml. I, s. 9099, præmis 27.

D – *De tvingende hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser*

46. Med hensyn til begrundelserne for den pågældende restriktion har den belgiske, den franske og den portugisiske regering samt Det Forenede Kongeriges og Kommissionen gjort gældende, at den kan være begrundet i målet om at hindre skatteunddragelse sammen med målet om at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [28]. Desuden mener den franske og den portugisiske regering, at den belgiske lovgivning ligeledes er begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol.

47. I lyset af disse mange mulige begrundelser, som alle rent faktisk er tilladt af Domstolen, er det vigtigt så vidt muligt at finde frem til, hvad der har kunnet foranledige den belgiske lovgiver til at udarbejde den pågældende bestemmelse.

48. Domstolen har fastslået, at nødvendigheden af at bevare en ligelig fordeling mellem medlemsstaternes beskatningsbeføjelser, fordelingen af den skattemæssige kompetence [29] eller beskatningsbeføjelserne [30] mellem medlemsstaterne kan udgøre et tvingende alment hensyn, som kan berettige en hindring af frihedsrettighederne [31]. Denne begrundelse kan navnlig accepteres, når den pågældende skatteordning har til formål at forhindre adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin skattemæssige kompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område [32]. Den er imidlertid, som Domstolen selv har fremhævet [33], kun blevet godkendt i forbindelse med andre begrundelser [34].

49. Derfor har den belgiske regering med henvisning til Oy AA-dommen [35] meget præcist gjort gældende, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 var begrundet i nødvendigheden af at bevare en ligelig fordeling mellem medlemsstaternes beskatningsbeføjelser kombineret med nødvendigheden af at bekæmpe skatteunddragelse [36]. Begrundelsen om en ligelig fordeling mellem medlemsstaternes beskatningsbeføjelser er dog uden relevans i hovedsagen.

50. Artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 har ikke, i det mindste ikke direkte, til formål at gøre det muligt for Belgien at bevare skatteressourcer, som landet ellers ville risikere at miste. Man må ikke glemme, at denne bestemmelse omhandler personer, som er og kun kan være skattepligtige i Belgien, og udelukkende har til formål at sikre, at deres indkomstskattefradrag er berettigede. Den vedrører således ikke en fordeling af beskatningsbeføjelserne mellem de berørte medlemsstater i forbindelse med indtægterne svarende til de pågældende vederlag [37]. Det udelukker naturligvis ikke, at denne bestemmelse indirekte kan afskrække belgiske skattepligtige fra at benytte leverandører af

28 — I henhold til SGI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 66 og 69.

29 — Jf. dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, og af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 34-40.

30 — Jf. dom af 26.6.2008, sag C-284/06, Burda, Sml. I, s. 4571, præmis 87.

31 — Domstolen har til dato kun accepteret denne begrundelse i fem tilfælde: jf. Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, Lidl Belgium-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, og SGI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, samt dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, og af 25.2.2010, sag C-337/08, X Holding, Sml. I, s. 1215.
Med hensyn til forkastelse på området for etableringsfrihed jf. Saint-Gobain ZN-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 29, og Rewe Zentralfinanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, samt dom af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, på området for den frie bevægelighed for kapital dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, og af 3.6.2010, sag C-487/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4843, og på området for den frie udveksling af tjenesteydelser Jobra-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27.

32 — Jf. Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 54, hvori der henvises til Rewe Zentralfinanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 42, hvori der igen henvises til Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 46, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 55 og 56.

33 — Jf. Rewe Zentralfinanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 41, og Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 51.

34 — Jf. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 43 og 51.

35 — Nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 51 ff.

36 — Jf. SGI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 66.

37 — Jf. Rewe Zentralfinanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 42, og Jobra-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 33.

tjenesteydelser, der er etableret i andre medlemsstater, og dermed i sidste ende berører fordelingen af skatteressourcer mellem de pågældende medlemsstater og Belgien. Denne mulige indirekte konsekvens foranlediger dog ikke en til at mene, at den belgiske lovgivning kan begrundes i nødvendigheden af at bevare en ligelig fordeling mellem medlemsstaternes beskatningsbeføjelser.

51. Afslutningsvis kan den omstændighed, at belgiske skattepligtige blot udøver retten til fri udveksling af *passive* tjenesteydelser [38], ikke sidestilles med en adfærd, der kan bringe Belgiens ret til at udøve sine beskatningsbeføjelser i fare, da denne frihed ellers ville være uden indhold [39].

52. Det må derfor undersøges, om den belgiske lovgivning kan begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe svig, skatteunddragelse eller misbrug.

53. Domstolen har ganske vist fastslået, at nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol i sig selv kunne udgøre et tvingende alment hensyn [40], der kan begrunde en hindring for frihederne. Det er imidlertid indlysende, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 styrker skattemyndighedernes kontrol med de erhvervsmæssige udgifter, der kan fradrages i indkomstskatten.

54. Det første mål med artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 er imidlertid at bekæmpe svig og skatteunddragelse eller misbrug, nærmere betegnet at beskytte den belgiske stat mod erhvervsmæssige udgifter, der ikke er faktiske, oprigtige og normale. Den nationale lovgiver fører tydeligvis denne kamp via en styrkelse af kontrollen med fradrag og endog en udelukkelse af fradrag undtagen i særlige tilfælde. Den belgiske lovgivnings lovlighed skal dog hovedsageligt undersøges som en bestemmelse til bekæmpelse af de belgiske skattepligtiges skattesvig [41].

55. I dette tilfælde kan det accepteres, at den belgiske lovgivning kan begrundes i nødvendigheden af at bekæmpe visse former for skatteunddragelse og nærmere betegnet påvisning af praksis i form af vederlag for fiktive tjenesteydelser eller unormale vederlag for faktiske tjenesteydelser, der fremlægges som erhvervsmæssige udgifter og således vil kunne fradrages i indkomstbeskatningen i Belgien, og som på grund af deres karakter af misbrug indirekte kan berøre den pågældende medlemsstats udøvelse af sine beskatningsbeføjelser med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område.

56. Bekæmpelse af skatteunddragelse, svig eller misbrug er således det centrale i den specifikke ordning, der indføres med artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, og udgør således den begrundelse, der skal ligge til grund for en undersøgelse af, om den belgiske lovgivning – eller betingelserne for dens konkrete og faktiske anvendelse – er forholdsmæssig.

38 — Ifølge den terminologi, der navnlig anvendes af generaladvokat Stix-Hackl i punkt 53 i forslaget til afgørelse i Lindmann-sagen (dom af 13.11.2003, sag C-42/02, Sml. I, s. 13519), og generaladvokat Kokott i punkt 35 i forslaget til afgørelse i sagen Presidente del Consiglio dei Ministri (dom af 17.11.2009, sag C-169/08, Sml. I, s. 10821).

39 — Jf. Rewe Zentralfinanz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 43.

40 — Jf. bl.a. dom af 20.2.1979, sag 120/78, Rewe-Zentral, kaldet »Cassis de Dijon«, Sml. s. 649, præmis 8, af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31, af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 24, af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 47, af 26.10.2010, sag C-97/09, Schmelz, Sml. I, s. 10465, præmis 57, og af 30.6.2011, sag C-262/09, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 5669, præmis 41.

41 — Den forelæggende ret har i sin forelæggelseskendelse ligeledes fremført spørgsmålet om den indflydelse, som Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, EFT L 336, s. 15, har på vurderingen af begrundelserne for den belgiske lovgivning. Uden at jeg her skal foretage en dybtgående undersøgelse af spørgsmålet, er det imidlertid i lyset af direktivets artikel 2 og 8 og Domstolens retspraksis ikke sikkert, at det åbenbart finder anvendelse på en sag som den i hovedsagen omhandlede. Sammenlign navnlig dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 70 og 71, dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 65-67, og Persche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 61 ff. Jf. ligeledes dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 32.

57. Domstolen har i denne forbindelse gentagne gange fastslået, at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser kunne begrundes i nødvendigheden af at bekæmpe risikoen for skatteunddragelse [42] og mere generelt at forhindre misbrug [43], dog forudsat at specificitetskriteriet er opfyldt.

58. En restriktiv national lovgivning opfylder betingelsen om specificitet, hvis den specifikt vedrører rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene har til formål at opnå en skattefordel, unddrage sig skat eller omgå eller unddrage sig den nationale skattelovgivning [44], eller hvis den har som specifikt mål at udelukke rent kunstige arrangementer, der har til formål at unddrage sig skattelovgivningen, fra at opnå en skattefordel [45].

59. Som anført ovenfor i forbindelse med redegørelsen for den belgiske lovgivning, pålægger denne alle skattepligtige en forpligtelse til at godtgøre, at de transaktioner, for hvilke vederlaget kan fradrages i indkomstskatten som erhvervsmæssige udgifter, er faktiske. Dette krav, der kan betragtes som elementært med henblik på at opnå en hvilken som helst skattefordel, og som dermed i sig selv kan sikre realiseringen af de forfulgte mål, er imidlertid ikke genstand for tvisten i hovedsagen.

60. Det spørgsmål, som den belgiske lovgivning rejser, er, om forpligtelsen for skattepligtige, der ønsker at fradrage vederlag for tjenesteydelser, der leveres af personer, som er etableret i medlemsstater, der har en betydeligt mere fordelagtig beskatning end den belgiske, i indkomstskatten som erhvervsmæssige udgifter, til at godtgøre, at transaktionerne er oprigtige, og at vederlaget i tilknytning til disse transaktioner er normalt, er berettiget, og hvis det antages, at lovgivningen er i stand til at realisere de således fastsatte mål, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt i denne henseende.

61. De to krav i indkomstskatteloven af 1992, nemlig godtgørelse af, at transaktionerne er oprigtige, og at vederlaget herfor er normalt, kan i princippet betragtes som egnede til at realisere de fastsatte mål om bekæmpelse af skatteunddragelse, svig eller misbrug.

62. Et krav om, at skattepligtige, der ønsker at opnå en skattemæssig fordel, såsom det fradrag for erhvervsmæssige udgifter, der er tvist om i hovedsagen, skal fremlægge dokumentation for, at de pågældende udgifter svarer til oprigtige transaktioner og ligger inden for de normale grænser, har uomtvisteligt til formål at undgå, at de pågældende skattepligtige sikrer en nedsættelse af deres skattepligtige indkomst ved at fremlægge fiktive eller unormalt høje fakturaer [46].

42 — Jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 26, af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, præmis 37, og af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 50.

43 — Jf. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 51 og 55, dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 74, og Jobra-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 35, samt dom af 22.12.2010, sag C-287/10, Tankreederei I, Sml. I, s. 14233, præmis 28.

44 — Jf. bl.a. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 55, dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 74, Jobra-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 35, dommen i sagen Aberdeen Property Fininvest Alpha, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 64, Glaxo Wellcome-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 89, og Tankreederei I-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 44, præmis 28, samt dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 165.

45 — Jf. bl.a. ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 42, præmis 26, Lankhorst-Hohorst-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 42, præmis 37, dommen i sagen de Lasteyrie du Saillant, nævnt ovenfor i fodnote 42, præmis 50, Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 57, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 79, samt dom af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 61.

46 — Som Kommissionen og den belgiske regering har anført i deres bemærkninger, fremgår det af det forarbejderne til den lov, der ligger til grund for artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, at denne bestemmelse havde til formål at undgå handlinger, hvorved belgiske selskaber fiktivt nedbringer deres beskatningsgrundlag ved at betale for levering af ikke-eksisterende tjenesteydelser leveret af selskaber, der er omfattet af en fordelagtig skatteordning.

63. Disse krav kan uomtvisteligt bidrage til bekæmpelse af svig og skatteunddragelse samt misbrug. Som den portugisiske regering har gjort gældende i sine bemærkninger, kan disse krav endvidere afskrække de skattepligtige fra at kaste sig ud i svigagtig praksis via foregivelse eller overdrivelse, opgivelse af fiktive eller overfakturerede transaktioner.

64. Endelig skal det kontrolleres, at de ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de ønskede mål.

E – *Den belgiske lovgivnings proportionalitet*

65. For at kunne foretage en helhedsvurdering af den belgiske lovgivnings proportionalitet agter jeg at sondre mellem de forskellige betingelser, der er opstillet i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992. Disse betingelser kan opdeles i to grupper, den første omfattende de betingelser, som de belgiske skattemyndigheder kan fortolke og anvende under de nationale domstoles kontrol, og som er forenelige med kravene om den frie udveksling af tjenesteydelser i medfør af artikel 49 EF, den anden omfattende de betingelser, der ikke kan gøres til genstand for en forenelig fortolkning og anvendelse.

66. Ved at pålægge den skattepligtige at godtgøre, at grænseoverskridende tjenesteydelser er oprigtige, og at vederlaget herfor er normalt, indeholder artikel 54 indkomstskatteloven af 1992 for det første to ekstra krav i forhold til artikel 49 i indkomstskatteloven af 1992, der fastsætter den almindelige ordning. Disse betingelser ser imidlertid ikke ud til i sig selv at være urimelige i forhold til det forfulgte mål om at bekæmpe svig og skatteunddragelse, da de rent faktisk er genstand for en fortolkning og en velovervejet anvendelse hos de nationale skattemyndigheder og domstole, selv om de afviger fra betingelserne i bl.a. artikel 53, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992.

67. Dernæst er det korrekt, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 ikke udtrykkeligt sikrer[47], at fradragsretten, når det er blevet fastslået, at vederlaget i tilknytning til en grænseoverskridende ydelse er unormalt, kun afvises for den andel, der overskrider det, der ville være aftalt under normale konkurrencevilkår[48], men det ser dog ud til, at domstolenes praksis i denne forbindelse har udviklet sig[49]. Også på dette punkt kan den belgiske lovgivning således udmærket betragtes som værende forenelig med artikel 49 EF, forudsat at skattemyndighederne og de retlige myndigheder kun afviser fradrag inden for de grænser, der er fastsat i Domstolens retspraksis[50].

68. Endelig kan man ligeledes mene, at det tilkommer den forelæggende ret at sørge for, at den forpligtelse, der påhviler den skattepligtige til at overbevise skattemedarbejderen om, at de pågældende ydelser er faktiske og oprigtige, anvendes på en velovervejet måde i givet fald under afgrænsning af udøvelsen af denne skønsbeføjelse. Som Kommissionen har gjort gældende under retsmødet, er administrationens kontrol med, at transaktionerne er faktiske og oprigtige, begrænset af forbuddet mod enhver indblanding i virksomhedens forvaltning.

47 — Det fremgår navnlig af nr. 54/28 i bemærkningerne til indkomstskatteloven af 1992, hvori citeres en ældre dom (Cour de cassation, 12.2.1963, SA Oftri, Bull. 411, s. 1758), at når en udgifts unormale karakter er fastslået, er det *hele* udgiften og ikke blot den unormale del, der skal forkastes i generalomkostningerne.

48 — Princippet om fuld konkurrence udgør reelt et passende kriterium for sondring mellem kunstige arrangementer og reelle økonomiske transaktioner for nu at bruge det udtryk, som generaladvokat Geelhoed brugte i punkt 66 i sit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 2, og generaladvokat Kokott brugte i punkt 68 i sit forslag til afgørelse i SGI-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 6. Vedrørende gennemførelse af dette princip jf. navnlig SGI-dommen, præmis 71 og 72. Jf. ligeledes Kommissionens meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg af 10.12.2007: Anvendelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug inden for direkte beskatning – i EU og i relation til tredjelande (KOM(2007) 785 endelig, s. 5 og 6).

49 — Dette er, hvad Kommissionen har gjort gældende under henvisning til en dom afsagt af Cour de cassation den 27.11.1966, der når frem til en anden løsning end den, man nåede frem til i dommen af 12.2.1963, nævnt ovenfor i fodnote 47.

50 — Jf. for et konkret eksempel på et forbehold ved fortolkningen bl.a. SGI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 75.

69. Hvis de problemer, som artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 rejser, var begrænset til disse tre elementer, ville det således med forbehold af den kontrol, som den forelæggende ret skal foretage vedrørende fortolkningen og anvendelsen af den nationale ret i lyset af EU-retten, være muligt at konkludere, at den belgiske lovgivning står i rimeligt forhold til det hovedformål, den forfølger. Bestemmelserne i artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 rejser imidlertid andre problemer, som man ikke kan se bort fra.

70. Det vigtigste problem i forbindelse med artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 med hensyn til den frie levering af tjenesteydelser i henhold til artikel 49 EF ligger i dens manglende specifikke karakter, eller om man vil, i dens anvendelsesområdes universelle karakter.

71. Som det er blevet fremhævet ovenfor, pålægger artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 den belgiske skattepligtige, der ønsker at opnå fradrag som erhvervsmæssige udgifter for vederlaget for tjenesteydelser, der leveres af operatører, som er etableret i andre medlemsstater med en betydeligt mere fordelagtig beskatning end den belgiske, at denne systematisk skal godtgøre, at alle de således leverede ydelser er oprigtige, og at alle de dertil knyttede vederlag er normale, selv når der ikke er nogen som helst objektiv mistanke om svig eller misbrug. Dermed fritager artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 de belgiske skattemyndigheder for enhver forpligtelse til at levere så meget som antydningen af bevis for skattesvig, skatteunddragelse eller misbrug og indfører en generel mistanke om svig [51], en generel formodning om svig, unddragelse eller misbrug [52].

72. Det er i denne forbindelse klart, at det, hvis artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 kun fandt anvendelse på specifikke omstændigheder som f.eks. i tilfælde, hvor der findes et indbyrdes afhængighedsforhold [53] mellem den belgiske skattepligtige og en leverandør af tjenesteydelser, der er etableret i en medlemsstat med en betydeligt mere fordelagtig beskatning end i Belgien, ville være nemmere at fastslå, at bestemmelsen ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det hovedmål, den legitimt forfølger [54]. Det er ligeledes indlysende, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992 finder anvendelse under sådanne omstændigheder, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at fastslå. Eksistensen af et indbyrdes afhængighedsforhold er dog netop kun en omstændighed, hvis eventuelle tilstedeværelse i en bestemt sag ikke gør det muligt at relativisere det universelle anvendelsesområde for artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, dens manglende specifikke karakter.

73. Den belgiske skattepligtiges situation kompliceres desuden af den omstændighed, at denne ikke er i besiddelse af nogen oplysninger om, hvad der forstås ved en medlemsstat med en betydeligt mere fordelagtig beskatning end den belgiske. Den skattepligtige er således, når den agter at benytte tjenesteydelser, der leveres af en person i en anden medlemsstat, tvunget til selv at vurdere, om beskatningen i den pågældende medlemsstat er betydeligt mere fordelagtig end den belgiske, for at afgøre, hvilken fradragsordning for erhvervsmæssige udgifter vedkommende er omfattet af, hvilket bringer den skattepligtige i en retlig usikker situation. Hertil kommer, at det er meget vanskeligt præcist at finde frem til de situationer, som adverbiet »betydeligt« finder anvendelse på. Det problem, der opstår som følge af denne retlige usikkerhed, kunne ganske vist fjernes, hvis de belgiske skattemyndigheder var i stand til at opstille en liste over de skatteordninger, der er betydeligt mere

51 — Jf. dom af 9.7.2009, sag C-397/03, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 6029, præmis 30.

52 — Jf. bl.a. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 50, ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 42, præmis 26, og X og Y-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 45, præmis 62, samt dom af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 91.

53 — I dette tilfælde fremgår det af nr. 54/26 i bemærkningerne til indkomstskatteloven af 1992, at artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992, således som SIAT har anført under retsmødet, finder anvendelse uafhængigt af ethvert afhængighedsforhold mellem leverandør og modtager af tjenesteydelserne.

54 — Som Kommissionen fremhævede i sin meddelelse af 10.12.2007, kan »nationale regler til bekæmpelse af misbrug omfatte »safe harbour«-kriterier beregnet på situationer, hvor sandsynligheden for misbrug er størst«. Den tilføjer, at »fastsættelse af rimelige præsumptive kriterier bidrager til en afbalanceret anvendelse af nationale misbrugsbekæmpende foranstaltninger, idet dette både gavner skatteborgernes retssikkerhed og gør bestemmelserne nemmere at anvende for skattemyndighederne«. Tilbage står, som den også understreger efterfølgende, at regler til bekæmpelse af misbrug imidlertid ikke bør sigte alt for bredt, så de tværtimod kun omfatter situationer, hvor der mangler et kommercielt grundlag.

fordelagtige end den belgiske ordning, og som således kunne tænkes at henhøre under anvendelsesområdet for artikel 54 i indkomstskatteloven af 1992. Det er imidlertid ikke den praksis, der følges. Desuden forekommer det under alle omstændigheder meget vanskeligt at forudse alle de tænkelige anvendelsesmuligheder for en sådan bestemmelse.

74. Sammenfattende mener jeg, at selv om det er muligt at fastslå, at nogle af de specifikke kendetegn ved den pågældende belgiske lovgivning er forenelige med EU-retten, så indebærer lovgivningen i sin helhed en uforholdsmæssig restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, som heller ikke er begrundet.

VI – Forslag til afgørelse

75. Følgelig foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål fra Cour de cassation således:

»Artikel 49 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstats lovgivning, såsom artikel 54 i den belgiske indkomstskattelov af 1992, der er omhandlet i hovedsagen, og hvorefter erhvervsmæssige udgifter ikke kan fradrages i indkomstskatten under omstændigheder, hvor de svarer til vederlag for tjenesteydelser, der leveres af en person, som er etableret i en anden medlemsstat, hvor denne ikke opkræves indkomstskat eller er underlagt en betydeligt mere fordelagtig beskatning end i beskatningsmedlemsstaten, medmindre den skattepligtige person godtgør, at dette vederlag svarer til faktiske og oprigtige transaktioner og ikke overskrider de normale grænser, mens erhvervsmæssige udgifter i princippet kan fradrages i indkomstskatten, når sådanne omstændigheder ikke gør sig gældende.«