

Sag C-436/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

13. juli 2023

Forelæggende ret:

Hof van Beroep te Gent (Belgien)

Afgørelse af:

13. juni 2023

Appellant:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (føderal finansmyndighed)

Indstævnt:

Volvo Group Belgium NV

Hovedsagens genstand

Denne anmodning om præjudiciel afgørelse indgives som led i en sag vedrørende en lovgivning, hvorved der blev indført en »fairness tax«. Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol, Belgien) erklærede denne lovgivning ugyldig, men opretholdt dens virkninger, bl.a. for skatteårene 2015 og 2016, hvorved indstævnte blev pålagt denne fairness tax for de pågældende skatteår. De pågældende skatte- og afgiftsafgørelser blev annulleret i første instans. Belgische Staat (den belgiske stat) har iværksat appel til prøvelse heraf.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF rejser den forelæggende ret et spørgsmål om opretholdelsen af virkningerne af bestemmelser, der fastsætter en fairness tax, efter at disse bestemmelser er blevet erklæret ugyldige af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol). Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om den af Grondwettelijk Hof

(forfatningsdomstol) trufne afgørelse om opretholdelse udgør en tilsidesættelse af etableringsfriheden, som er fastsat i artikel 49 TEUF, såfremt den forelæggende ret undlader at anvende denne afgørelse over for ikke-hjemmehørende selskaber med et driftssted i Belgien, fordi de pågældende bestemmelser er uforenelige med etableringsfriheden, hvorved disse selskaber pludselig behandles mere fordelagtigt end datterselskaber af ikke-hjemmehørende selskaber, som fortsat skal betale denne fairness tax.

Præjudicielt spørgsmål

Skal artikel 49 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning som den, der er blevet anfægtet for den forelæggende ret (som blev erklæret ugyldig af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol), men hvis virkninger blev opretholdt under tilsidesættelse af etableringsfriheden, hvorfor den opretholdte nationale bestemmelse ikke kan finde anvendelse på overskud, som udloddes af selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat og råder over et belgisk driftssted), og hvorefter

- der skal betales skat af udlodning af overskud, som ikke er indeholdt i det endelige skattepligtige resultat for et hjemmehørende selskab, på hvis forretningsførelse et selskab med etableringssted i en anden medlemsstat har en sådan indflydelse, at det kan træffe afgørelse om dets drift,
- mens denne skat ikke ville skulle betales af et sådant overskud, hvis dette selskab med etableringssted i en anden medlemsstat udøvede sin virksomhed i Belgien gennem et driftssted eller en filial?

Anførte EU-retlige forskrifter

EUF-traktaten, artikel 49

Anførte nationale forskrifter

Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (lov af 30.7.2013 om forskellige bestemmelser, BS [Belgisches Staatsblad] af 1.8.2013, herefter »lov af 30. juli 2013«), artikel 43-51

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (indkomstskattelov af 1992, herefter »WIB 92«), artikel 219b og artikel 233, stk. 3

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof (særlov af 6.1.1989 om forfatningsdomstolen, herefter »særlov af 6. januar 1989«), artikel 8, stk. 3

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 WIB 92 blev ændret ved artikel 43-51 i lov af 30. juli 2013. Herved blev der indført en skat, der er adskilt fra selskabsskatten og skatten på ikke-hjemmehørende, og som betegnes som en »fairness tax«, og som både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber er underlagt, når de udlodder udbytte, der på grund af anvendelsen af visse skattebegunstigelser, der er fastsat i national skattelovgivning, ikke er indeholdt i det endelige skattepligtige resultat. Formålet med denne fairness tax er at beskatte det overskud, der udloddes af virksomheder, uden at de i denne henseende er underlagt selskabsskat eller skatten på ikke-hjemmehørende selskaber.
- 2 Den 31. januar 2014 blev der ved Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) anlagt annullationssøgsmål til prøvelse af de pågældende bestemmelser i lov af 30. juli 2013. I denne forbindelse forelagde den nævnte domstol Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse, hvilket førte til dom af 17. maj 2017 (C-68/15, X, EU:C:2017:379), hvori Domstolen bl.a. fastslog, at den nationale ret skal prøve, om den måde, hvorpå beskatningsgrundlaget for fairness tax fastsættes, faktisk fører til, at det pågældende ikke-hjemmehørende selskab behandles mindre fordelagtigt end et hjemmehørende selskab, og i givet fald skal lægge til grund, at der foreligger en tilsidesættelse af etableringsfriheden.
- 3 Ved dom af 1. marts 2018 erklærede Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) lovgivningen vedrørende fairness tax for ugyldig, men opretholdt i det væsentlige virkningerne af de bestemmelser, der var blevet erklæret ugyldige, for skatteårene 2014-2018. Artikel 8, stk. 3, i særlov af 6. januar 1989 giver Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) mulighed for ved en generel anordning selv at fastsætte regler for, i hvilket omfang virkningerne af bestemmelser, der er blevet erklæret ugyldige, skal opretholdes. Den råder over denne mulighed med henblik på at afhjælpe erga omnes-virkningen og ex tunc-virkningen under hensyntagen til retssikkerhedsprincippet.
- 4 Indstævnte i hovedsagen skulle i forbindelse med selskabsskatten for skatteårene 2015 og 2016 bl.a. betale fairness tax. Indstævnte indgav klage herover.
- 5 Appellanten afviste klagerne som ugrundede med henvisning til den af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) truffne afgørelse om opretholdelse.
- 6 Herpå anlagde indstævnte i hovedsagen søgsmål ved Rechtbank eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent), som annullerede de pågældende afgørelser om selskabsskat for skatteårene 2015 og 2016.
- 7 Rechtbank (ret i første instans) var nærmere bestemt af den opfattelse, at den af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) truffne afgørelse om opretholdelse udgjorde en tilsidesættelse af etableringsfriheden. Det fremgår nemlig af Domstolens dom af 17. maj 2017, at artikel 233, stk. 3, i WIB 92 – hvorefter

belgiske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber principielt pålignes den omhandlede fairness tax, selv hvis den belgiske filials overskud ikke er en del af det udbytte, der udloddes af de ikke-hjemmehørende selskaber – udgør en tilsidesættelse af etableringsfriheden, idet ikke-hjemmehørende selskaber med en belgisk filial herved behandles mindre fordelagtigt end hjemmehørende selskaber. Denne bestemmelse finder derfor ikke anvendelse over for ikke-hjemmehørende selskaber med en belgisk filial, hvilket igen medfører, at disse selskaber behandles mere fordelagtigt end hjemmehørende selskaber, herunder datterselskaber af ikke-hjemmehørende selskaber såsom indstævnte i hovedsagen, eftersom den omhandlede fairness tax kun opretholdes for så vidt angår hjemmehørende selskaber.

- 8 Appellanten i hovedsagen har iværksat appel ved den forelæggende ret, som har besluttet at forelægge Domstolen et spørgsmål til præjudiciel afgørelse.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 9 **Appellanten** har gjort gældende, at der ikke kan konstateres en tilsidesættelse af etableringsfriheden, eftersom det ikke tydeligt fremgår, hvorledes beskatningsgrundlaget for belgiske filialer skal fastsættes, således at det ikke kan fastslås, om denne beregningsmetode muligvis er mindre fordelagtig end i forbindelse med fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for belgiske selskaber. Selv hvis der konstateres en begrænsning af etableringsfriheden, foreligger der hverken en tilsidesættelse af lighedsprincippet eller af etableringsfriheden, idet belgiske driftssteder og belgiske datterselskaber befinder sig i forskellige situationer. Desuden er en begrænsning også begrundet i tvingende almene hensyn.
- 10 Ifølge appellanten burde retten i første instans således have henholdt sig til afgørelsen om opretholdelse.
- 11 Appellanten har endvidere gjort gældende, at retsfor skrifterne om indførelse af den omhandlede fairness tax, men ikke den af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) truffne afgørelse om opretholdelse, kan prøves med hensyn til foreneligheden med EU-retten.
- 12 **Indstævnte** har gjort gældende, at der foreligger en tilsidesættelse af etableringsfriheden, som er fastsat i artikel 49 TEUF. I lyset af afgørelsen fra Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol), som opretholdt virkningerne af de bestemmelser, der var blevet erklæret ugyldige, for skatteårene 2014-2018, og den omstændighed, at artikel 233, stk. 3, i WIB 92 ikke finder anvendelse over for ikke-hjemmehørende selskaber med et driftssted i Belgien på grund af tilsidesættelse af etableringsfriheden, gælder den omhandlede fairness tax for hjemmehørende selskaber (herunder datterselskaber af ikke-hjemmehørende selskaber såsom indstævnte), men ikke for belgiske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber. Dette medfører, at moderselskabet, som på grundlag af etableringsfriheden sædvanligvis frit kan vælge, under hvilken retsform (en filial,

et datterselskab eller et agentur) den vil udøve sin virksomhed i Belgien, på retsstridig vis underlægges begrænsninger i dette valg. Dette er ikke begrundet, idet de to kategorier af juridiske personer befinder sig i samme situation i lyset af formålet med den omhandlede fairness tax.

- 13 En sådan begrænsning af etableringsfriheden er heller ikke forholdsmæssig, eftersom den hviler på artikel 8, stk. 3, i særlov af 6. januar 1989, som gør det muligt for Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) at udelukke retssubjekter, der rettidigt har indgivet klage, såsom indstævnte i hovedsagen, fra afgørelsen om opretholdelse, og eftersom det ikke kan forudses, om Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) vil gøre brug af denne mulighed (hvilket den ikke har gjort i den foreliggende sag), hvorved retssikkerhedsprincippet tilsidesættes.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 14 Den forelæggende ret er enig med retten i første instans i, at artikel 233, stk. 3, i WIB 92 medfører, at et ikke-hjemmehørende selskab med et driftssted i Belgien som følge af den af Grondwettelijk Hof (forfatningsdomstol) truffene afgørelse om opretholdelse behandles mindre fordelagtigt end et hjemmehørende selskab, herunder et datterselskab af et ikke-hjemmehørende selskab såsom indstævnte i hovedsagen, og at denne bestemmelse dermed udgør en begrænsning af etableringsfriheden som fastsat i artikel 49 TEUF. For så vidt angår belgiske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber er beskatningsgrundlaget for den omhandlede fairness tax nemlig knyttet til udlodningen af et fiktivt udbytte, som består i den del af det af det ikke-hjemmehørende selskab udloddede bruttoudbytte, som svarer til den belgiske filials andel af det ikke-hjemmehørende selskabs samlede resultat. Dette medfører, at filialen er underlagt fairness tax, selv hvis det ikke-hjemmehørende selskabs udbytte ikke indeholder noget overskud realiseret af den belgiske filial, som henhører under belgisk beskatningskompetence. Beskatningsgrundlaget for den omhandlede fairness tax afhænger for et hjemmehørende selskab derimod altid af det belgiske skattepligtige resultat.
- 15 Denne begrænsning af etableringsfriheden vedrører ikke situationer, som er objektivt usammenlignelige, og kan heller ikke begrundes i tvingende almene hensyn. Det bør dermed fastslås, at den ikke finder anvendelse.
- 16 Eftersom den omhandlede fairness tax finder anvendelse på datterselskaber af ikke-hjemmehørende selskaber, men ikke på sådanne selskabers driftssteder, i lyset af afgørelsen om opretholdelse og den omstændighed, at artikel 233, stk. 3, i WIB 92 ikke kan anvendes over for belgiske filialer af ikke-hjemmehørende selskaber, ønsker den forelæggende ret oplyst, om dette udgør en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF.