



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

7. september 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – direkte beskatning – etableringsfrihed – frie kapitalbevægelser – kildeskat – direktiv 90/435/EØF – artikel 1, stk. 2 – artikel 5, stk. 1 – fritagelse – udbytte, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til et ikke-hjemmehørende moderselskab, der direkte eller indirekte ejes af personer med hjemsted i et tredjeland – formodning – skattesvig, skatteunddragelse og skattemisbrug«

I sag C-6/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) ved afgørelse af 30. december 2015, indgået til Domstolen den 6. januar 2016, i sagen

Eqiom SAS, tidligere Holcim France SAS,

Enka SA

mod

Ministre des Finances et des Comptes publics,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne A. Arabadjiev og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig V. Giacobbo-Peyronnel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. november 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Eqiom SAS og Enka SA ved avocat R. Alberti
- den franske regering ved D. Colas og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede,
- den danske regering ved C. Thorning og M. Wolff, som befuldmægtigede,

* Processprog: fransk.

- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
 - den spanske regering ved A. Rubio González og V. Ester Casas, som befuldmægtigede,
 - den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato E. De Bonis
 - Europa-Kommissionen ved W. Roels og L. Pamukcu, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. januar 2017, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 63 TEUF samt artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EUT 2004, L 7, s. 41) (herefter »moder-/datterselskabsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Eqiom SAS, tidligere Holcim France SAS, der er indtrådt i selskabet Euro Stockages rettigheder, og Enka SA på den ene side og de franske skattemyndigheder på den anden side vedrørende sidstnævntes afslag på fritagelse af udbytte, som Euro Stockage har udloddet til Enka, som er moderselskab til Euro Stockage, for kildeskat.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Tredje og femte betragtning til moder-/datterselskabsdirektivet har følgende ordlyd:
»[D]e nuværende beskatningsregler for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater varierer betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat og er generelt mindre fordelagtige end de regler, der gælder for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra samme medlemsstat; samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater er således undergivet ringere vilkår end samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat; denne forskelsbehandling bør fjernes, ved at der indføres en fælles ordning, hvorved det bliver lettere at sammenslutte selskaber på fællesskabsplan.

[...]

[F]or at sikre skattemæssig neutralitet bør det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat undtagen i særlige tilfælde; [...]«
- 4 Direktivets artikel 1 bestemmer følgende:
»1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af

[...]

2. Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.«

5 Nævnte direktivs artikel 5, stk. 1, fastsætter:

»Det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.«

Fransk ret

6 Code général des impôts (skatteloven, herefter »CGI«) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer i artikel 119a, stk. 2, første afsnit:

»De i artikel 108-117a omhandlede indtægter pålægges kildeskat, hvis sats fastsættes i artikel 187, stk. 1, når indtægten tilkommer personer, der ikke har deres skattemæssige hjemsted eller hovedsæde i Frankrig. De nærmere bestemmelser og betingelser for anvendelse af denne bestemmelse fastsættes ved dekret.«

7 CGI's artikel 119b fastsætter:

»1. Der indeholdes ikke kildeskat som fastsat i artikel 119a, stk. 2, af udbytter udloddet til en juridisk person, som opfylder de betingelser, der er opregnet i denne artikels stk. 2, af et selskab eller en organisation, som er underlagt den almindelige selskabsskattesats.

2. For at være omfattet af den i stk. 1 fastsatte fritagelse, skal den juridiske person over for debitor eller den person, der sikrer betalingen af denne indtægt behørigt dokumentere at være den egentlige modtager af udbyttet, og at den opfylder de følgende betingelser:

- a) have sit faktiske hovedsæde i en medlemsstat i Det Europæiske Fællesskab, og ikke anses, efter ordlyden i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med et tredjeland, for at have sit skattemæssige hjemsted uden for Fællesskabet
- b) antage en af de former, som er anført på en liste, der er vedtaget ved en bekendtgørelse udstedt af økonomiministeren i overensstemmelse med bilaget til [moder-/datterselskabsdirektivet]
- c) i mindst to år eller mere direkte have besiddet mindst 25% af kapitalen i den juridiske person, som udlodder udbyttet, eller have forpligtet sig til at bevare denne kapitalandel uden afbrydelse i en periode på mindst to år og på merværdiafgiftsområdet have udpeget en repræsentant, der er ansvarlig for betaling af den i stk. 1 omhandlede kildeskat i tilfælde af manglende overholdelse af denne forpligtelse

Den kapitalandel, der er fastsat i foregående afsnit, nedsættes til 20% for udbytter udloddet mellem den 1. januar 2005 og den 31. december 2006, til 15% for udbytter udloddet mellem den 1. januar 2007 og den 31. december 2008, og til 10% for udbytter udloddet fra den 1. januar 2009.

- d) være skattepligtig i den medlemsstat, hvor det har sit skattemæssige hjemsted, for selskabsskat i denne medlemsstat uden valgmulighed og uden fritagelse.

[...]

2a. Bestemmelserne i stk. 1 finder anvendelse på udbytter udloddet til juridiske personers faste driftssteder, der opfylder betingelserne i stk. 2, når disse driftssteder er hjemmehørende i Frankrig eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Fællesskab.

3. Bestemmelserne i stk. 1 finder ikke anvendelse, når modtageren af det udloddede udbytte er en juridisk person, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i stater, der ikke er medlem af Fællesskabet, medmindre den pågældende juridiske person behørigt dokumenterer, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med bestemmelserne i stk. 1 forbundne fordele.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 8 Det franske selskab Eqiom, tidligere Holcim France, der er indtrådt i selskabet Euro Stockages rettigheder, er et datterselskab af Enka, et luxembourgsk selskab, der ejer 100% af dets kapital. Sidstnævnte selskab er selv med mere end 99% ejet af Waverley Star Investments Ltd, et cypriotisk selskab, der igen fuldt ud er kontrolleret af selskabet Campsores Holding SA, et schweizisk selskab.
- 9 Euro Stockage udbetalte i 2005 og 2006 udbytte til sit moderselskab, Enka. Efter en kontrol af selskabets regnskaber pålagde de franske skattemyndigheder førstnævnte selskab en kildeskat som fastsat i CGI's artikel 119a, stk. 2.
- 10 Disse to selskaber anmodede herefter om fritagelse for kildeskat som fastsat i lovens artikel 119b. Myndighederne afviste imidlertid denne anmodning på grundlag af nævnte lovs artikel 119b, stk. 3, som fastsætter, at denne fritagelse ikke finder anvendelse, når modtageren af det udloddede udbytte er en juridisk person, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i stater, der ikke er medlem af Den Europæiske Union, medmindre den pågældende juridiske person behørigt dokumenterer, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med fritagelsen forbundne fordele.
- 11 De nævnte selskaber anlagde sag ved tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig) med påstand om fritagelse for den pågældende kildeskat. Idet selskaberne ved dom af 28. april 2011 ikke blev givet medhold, appellerede de denne dom til cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig), som stadfæstede dommen.
- 12 Samme selskaber har derfor iværksat appel til Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), idet de har gjort gældende, at den omhandlede skattelovgivning er uforenelig med den primære EU-ret og moder-/datterselskabsdirektivet.
- 13 På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Når en medlemsstat gør brug af muligheden i artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435[...], kan der da foretages prøvelse af de retsakter eller overenskomster, der er truffet for at gennemføre denne mulighed, i forhold til den primære EU-ret?
 - 2) Skal bestemmelserne i direktivets artikel 1, stk. 2, der giver medlemsstaterne en vid skønsmargen til at fastslå, hvilke bestemmelser der er »nødvendige for at hindre svig og misbrug«, fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat vedtager en mekanisme, der tilsigter at udelukke udbytte udloddet til en juridisk person, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer

bosiddende i stater, der ikke er medlem af Unionen, fra fritagelsen, medmindre denne juridiske person behørigt kan dokumentere, at kæden af ejerandele ikke har som hovedformål eller som et af sine hovedformål at sikre, at udbyttet omfattes af fritagelsen?

- 3) a) Hvis ovennævnte mekanismes forenelighed med EU-retten ligeledes skal vurderes i forhold til traktatbestemmelserne, skal denne, henset til genstanden af den pågældende lovgivning, da undersøges i forhold til bestemmelserne i [artikel 49 TEUF], selv om det udbyttedragende selskab gennem en kæde af ejerandele, der bl.a. har som hovedformål at opnå fritagelse, direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i tredjelande, som ikke kan påberåbe sig etableringsfriheden?
- b) I benægtende fald, skal denne overensstemmelse så undersøges i forhold til bestemmelserne i [artikel 63 TEUF]?
- 4) Skal ovennævnte bestemmelser fortolkes således, at de er til hinder for, at en national lovgivning forbeholder fritagelsen for kildeskat for udbytte, der er udloddet af et selskab i en medlemsstat til et selskab etableret i en anden medlemsstat, når modtageren af dette udbytte er en juridisk person, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i stater, der ikke er medlem af EU, medmindre denne kan dokumentere, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at sikre, at udbyttet omfattes af fritagelsen?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 14 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, på den ene side og artikel 49 TEUF eller 63 TEUF på den anden side skal fortolkes således, at de er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der gør tildelingen af skattefordelen i dette direktivs artikel 5, stk. 1 – dvs. fritagelsen for kildeskat af det overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til et ikke-hjemmehørende moderselskab, når dette moderselskab direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande – betinget af, at dette moderselskab godtgør, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med denne fritagelse forbundne fordele.

Om anvendelsen af traktatens bestemmelser

- 15 Da de forelagte spørgsmål både omhandler moder-/datterselskabsdirektivets bestemmelser og traktatens bestemmelser, og da det følger af fast retspraksis, at enhver national foranstaltning inden for et område, der har været genstand for en udtømmende harmonisering i EU, skal bedømmes på grundlag af de harmoniserede bestemmelser og ikke på grundlag af bestemmelser i den primære ret (dom af 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis), skal det indledningsvis afgøres, om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, indfører en sådan harmonisering.
- 16 Det bemærkes i denne henseende, at det fremgår klart af denne bestemmelses ordlyd, at dette ikke er tilfældet.
- 17 Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, anerkender nemlig alene medlemsstaternes beføjelse til at anvende interne bestemmelser eller overenskomster, der er nødvendige for at hindre svig eller misbrug. Heraf følger, at sådanne bestemmelser følgelig kan vurderes i lyset af den primære EU-ret.
- 18 Det følger af det ovenstående, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der blev vedtaget med henblik på gennemførelsen af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, ikke alene kan vurderes i lyset af dette direktivs bestemmelser, men ligeledes i lyset af de relevante bestemmelser i den primære ret.

Om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2

- 19 Det skal indledningsvis præciseres, at det er ubestridt, dels at de i hovedsagen omhandlede selskaber er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, dels at det i hovedsagen omhandlede udloddede overskud er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 5, stk. 1.
- 20 Moder-/datterselskabsdirektivet har, således som det fremgår af tredje betragtning hertil, til formål ved indførelse af en fælles beskatningsordning at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat og således lette sammenslutninger af selskaber på EU-plan. Dette direktiv tilsigter således at sikre en skattemæssig neutralitet for udlodning af udbytte fra et datterselskab etableret i en medlemsstat til dets moderselskab etableret i en anden medlemsstat (dom af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 I dette øjemed anføres det i femte betragtning til nævnte direktiv, at for at sikre skattemæssig neutralitet bør det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.
- 22 På dette grundlag og for at undgå dobbeltbeskatning opstiller samme direktivs artikel 5, stk. 1, et princip om forbud mod kildebeskatning af det overskud, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udlodder til sit moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl., C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 22, og af 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 83).
- 23 Ved at forbyde medlemsstaterne at foretage indeholdelse af kildeskat af det overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, begrænser moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, medlemsstaternes kompetence med hensyn til beskatning af overskud udloddet af selskaber etableret på deres område til selskaber etableret i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, præmis 38).
- 24 Medlemsstaterne kan derfor ikke ensidigt indføre begrænsninger og underlægge den fritagelse for kildeskat, der er fastsat ved nævnte artikel 5, stk. 1, forskellige betingelser (jf. i denne retning kendelse af 4.6.2009, KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 og C-499/07, EU:C:2009:339, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, fastsætter imidlertid, at dette direktiv ikke er til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.
- 26 Selv om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, således som generaladvokaten har anført i punkt 24 og 25 i forslaget til afgørelse, afspejler det almindelige EU-retlige princip, hvorefter ingen kan indrømmes rettigheder i henhold til EU's retssystem med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal den imidlertid, som en undtagelse til de beskatningsregler, der er fastsat ved nævnte direktiv, fortolkes snævert (jf. i denne retning dom af 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 86).
- 27 Den beføjelse, der ved moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, er tillagt medlemsstaterne til på det område, der er omfattet af dette direktiv, at anvende interne bestemmelser eller overenskomster med henblik på at hindre svig og misbrug, kan således ikke undergives en fortolkning, der går videre end selve ordlyden af denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 86).
- 28 Det bemærkes i denne henseende, at det fremgår af nævnte bestemmelses ordlyd, at den alene tillader anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som i dette øjemed er »nødvendige«.

- 29 Det er herefter spørgsmålet, om en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede opfylder dette krav om nødvendighed.
- 30 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at for at en national lovgivning anses for at have til formål at hindre svig og misbrug, skal dens specifikke formål være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, hvis formål er at opnå en uberettiget skattefordel (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 55, og af 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 40).
- 31 En generel formodning for svig og misbrug kan således hverken tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålet med et direktiv, eller en skattemæssig foranstaltning, der griber ind i udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten (dom af 26.9.2000, Kommissionen mod Belgien, C-478/98, EU:C:2000:497, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis, og af 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 38).
- 32 Ved afgørelsen af, om en transaktion har svig og misbrug til formål, kan de kompetente nationale myndigheder ikke blot anvende forud fastsatte, generelle kriterier, men skal foretage en individuel undersøgelse af hele den pågældende transaktion. Indførelsen af en skattemæssig foranstaltning, hvorefter visse kategorier af skattepligtige automatisk er udelukket fra at opnå skattefordele, uden at skattemyndighederne er forpligtet til at fremlægge blot antydningen af bevis eller indicier for svig og misbrug, går ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå en sådan form for skattesvig eller skatteunddragelse (jf. i denne retning dom af 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 55 og 56).
- 33 I den foreliggende sag må det konstateres, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke har det specifikke formål at udelukke rent kunstige arrangementer, hvis formål det er at opnå en uberettiget skattefordel, fra en skattefordel, men generelt tager sigte på enhver situation, i hvilken et moderselskab, der direkte eller indirekte kontrolleres af personer med hjemsted i et tredjeland, har sit hovedsæde, uanset årsagen hertil, uden for Frankrig.
- 34 Som generaladvokaten har anført i punkt 27 og 28 i sit forslag til afgørelse, indebærer den omstændighed alene, at et selskab hjemmehørende i Unionen kontrolleres direkte eller indirekte af personer med hjemsted i et tredjeland, imidlertid ikke i sig selv, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som udelukkende er oprettet for at opnå en uberettiget skattefordel.
- 35 Det skal i øvrigt præciseres, at et sådant selskab under alle omstændigheder er omfattet af skattelovgivningen i den medlemsstat, på hvis område det er etableret (jf. i denne retning dom af 12.12.2002, Lankhorst-Hohorst C-324/00, EU:C:2002:749, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Ved at underlægge fritagelsen for kildeskat af det overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, en betingelse om, at dette moderselskab godtgør, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med denne fritagelse forbundne fordele, uden at skattemyndighederne er forpligtet til at fremlægge blot antydningen af bevis for svig og misbrug, indfører den i hovedsagen omhandlede lovgivning følgelig en generel formodning for svig og misbrug og er i strid med det formål, der forfølges med moder-/datterselskabsdirektivet, dvs. undgåelse af dobbeltbeskatning af det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab.

- 37 Denne fortolkning afkræftes ikke af den omstændighed, at det pågældende moderselskab kontrolleres direkte eller indirekte af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at konstatere, at det ikke af nogen bestemmelse i moder-/datterselskabsdirektivet fremgår, at oprindelsen for aktionærer i selskaber hjemmehørende i EU har nogen indvirkning på disse selskabers ret til at påberåbe sig de skattefordele, der er fastsat ved dette direktiv.
- 38 Henset til ovenstående betragtninger må det fastslås, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der gør tildelingen af skattefordelen i dette direktivs artikel 5, stk. 1 – dvs. fritagelsen for kildeskat af det overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til et ikke-hjemmehørende moderselskab, når dette moderselskab direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande – betinget af, at dette moderselskab godtgør, at hovedformålet eller et af hovedformålene med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med denne fritagelse forbundne fordele.

Om den frihed, som finder anvendelse

- 39 Det fremgår af Domstolens praksis, at spørgsmålet om den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre såvel under etableringsfriheden som under de frie kapitalbevægelser (dom af 15.9.2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller den anden bestemmelse om fri bevægelighed, er det nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (dom af 15.9.2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at en national lovgivning, som kun finder anvendelse på kapitalandele, som giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under traktatens bestemmelser om etableringsfriheden. Nationale bestemmelser, som finder anvendelse på andele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dom af 15.9.2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning fandt anvendelse i 2005 og 2006 på selskaber, som besad mindst 20% af kapitalen i deres datterselskaber. Afgørelsen indeholder derimod ikke nogen oplysninger om formålet med lovgivningen.
- 43 Som generaladvokaten har nævnt i punkt 42 i sit forslag til afgørelse, indebærer en sådan ejerandel ikke nødvendigvis, at det selskab, som besidder denne ejerandel, udøver en klar indflydelse på det udbytteudloddende selskabs beslutninger (jf. i denne retning dom af 13.4.2000, *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, præmis 20).
- 44 Under sådanne omstændigheder skal der tages hensyn til de faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde med henblik på at fastslå, om den situation, der er omhandlet i tvisten i hovedsagen, henhører under den ene eller den anden af disse rettigheder til fri bevægelighed (jf. i denne retning dom af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 93 og 94).
- 45 Hvad angår de faktiske omstændigheder i hovedsagen fremgår det af de for Domstolen forelagte sagsakter, at Enka på tidspunktet for de faktiske omstændigheder ejede hele kapitalen i sit franske datterselskab, Euro Stockage.

- 46 Det må derfor konstateres, at en sådan ejerandel giver førstnævnte selskab en klar indflydelse på sidstnævnte selskabs beslutninger og mulighed for at træffe afgørelse om dette selskabs drift. De nationale bestemmelser, der finder anvendelse på disse ejerandele, skal følgelig vurderes på baggrund af etableringsfriheden.
- 47 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at i modsætning til, hvad den franske regering har gjort gældende, fratager den omstændighed, at et moderselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat end Den Franske Republik er direkte eller indirekte kontrolleret af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande, ikke dette selskabs ret til at påberåbe sig denne frihed.
- 48 Domstolen har nemlig allerede fastslået, at det ikke følger af nogen bestemmelse i EU-retten, at oprindelsen for fysiske eller juridiske personer, der er aktionærer i selskaber, der er hjemmehørende i EU, har nogen indvirkning på denne rettighed, idet den status, der i medfør af artikel 54 TEUF knytter sig til at være et EU-selskab, er baseret på hjemstedets placering og den retsorden, hvorefter selskabet er stiftet, og ikke på dets aktionærers nationalitet (dom af 1.4.2014, *Felixstowe Dock and Railway Company m.fl.*, C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 40).
- 49 I hovedsagen er det ubestridt, at det pågældende moderselskab er et selskab, der er etableret i EU. Følgelig kan dette selskab påberåbe sig etableringsfriheden.
- 50 Denne bedømmelse kan ikke drages i tvivl af betragtningerne i præmis 99 og 100 i dom af 13. marts 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), eftersom moderselskabet i hovedsagen, til forskel fra den situation, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til ovennævnte dom, kontrollerer sit datterselskab.
- 51 Henset til det ovenstående skal de forelagte spørgsmål besvares i lyset af etableringsfriheden.

Om etableringsfriheden

- 52 Den etableringsfrihed, som unionsborgere er tillagt i henhold til traktatens artikel 49 TEUF, indebærer adgang for dem til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Den omfatter i overensstemmelse med artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for EU, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 17.7.2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 53 Hvad angår behandlingen i værtsmedlemsstaten fremgår det af Domstolens praksis, at eftersom de erhvervsdrivende i henhold til artikel 49, stk. 1, andet punktum, TEUF udtrykkeligt har mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, må denne valgmulighed ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser (dom af 17.5.2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 54 Alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal i øvrigt betragtes som restriktioner for denne frihed (dom af 8.3.2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 Det fremgår af de for Domstolen forelagte sagsakter, at det udelukkende er når et hjemmehørende selskab udlodder overskud til et ikke-hjemmehørende moderselskab, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande, at fritagelsen for kildeskat er underlagt den betingelse, at dette moderselskab godtgør, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med denne fritagelse forbundne fordele. Når et sådant

datterselskab derimod udlodder overskud til et hjemmehørende moderselskab, der ligeledes direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande, kan dette selskab omfattes af fritagelsen, uden at det underlægges en sådan betingelse.

- 56 En sådan forskellig behandling vil kunne afholde et ikke-hjemmehørende moderselskab fra i Frankrig at udøve virksomhed via et datterselskab, der er etableret i denne medlemsstat, og udgør følgelig en hindring for etableringsfriheden.
- 57 Denne hindring kan kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn, der er anerkendt i EU-retten. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829 præmis 26 og 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 58 Hvad angår spørgsmålet, om et hjemmehørende selskabs situation og situationen for et ikke-hjemmehørende selskab, som modtager udbytte af et hjemmehørende datterselskab, er sammenlignelige, skal det præciseres, at fritagelsen for kildeskat af det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, har til formål, således som nævnt i denne doms præmis 22, at undgå dobbeltbeskatning eller kædebeskatning af disse udbytter.
- 59 Selv om Domstolen, med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller dobbeltbeskatning af overskud udloddet af et hjemmehørende selskab, har fastslået, at de modtagende hjemmehørende aktionærer ikke nødvendigvis befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, har den ligeledes præciseret, at eftersom en medlemsstat ikke alene udøver sin beskatningskompetence over hjemmehørende aktionærers indkomster, men ligeledes over ikke-hjemmehørende aktionærers indkomster – af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab – nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig de hjemmehørende aktionærers situation (dom af 14.12.2006, Denkavit Internationaal og Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 34 og 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 Eftersom Den Franske Republik i hovedsagen har valgt at udøve sin beskatningskompetence over det overskud, som det hjemmehørende datterselskab udlodder til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, må det konstateres, at dette moderselskab befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende moderselskab.
- 61 Med hensyn til begrundelsen for og forholdsmæssigheden af hindringen har Den Franske Republik gjort gældende, at denne hindring både er begrundet i formålet om bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig og formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsretten mellem medlemsstaterne.
- 62 Denne medlemsstat har navnlig gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning har til formål at forhindre den såkaldte »treaty shopping«-praksis, som består i udarbejdelse af arrangementer, der indebærer, at selskaber med hjemsted i tredjelande omgår anvendelsen af den kildeskattesats på indenlandsk udbytte, der er foreskrevet i fransk ret eller i aftalen mellem tredjelandet og Den Franske Republik, for at blive omfattet af en lavere skattesats fastsat ved aftalen mellem en anden medlemsstat og samme tredjeland, gennem den fritagelse for kildeskat mellem medlemsstaterne, som er fastsat ved moder-/datterselskabsdirektivet.
- 63 I denne henseende bemærkes for det første, at formålet om bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig og formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsretten mellem medlemsstaterne er forbundne (dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis), og for det andet, at disse formål, idet de er

tvungende almene hensyn, kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten (dom af 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

- 64 Det skal imidlertid konstateres, at formålet om bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig har den samme rækkevidde, hvad enten det påberåbes i medfør af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, eller som en begrundelse for en hindring af den primære ret. Betragtningerne i denne doms præmis 30-36 finder derfor tillige anvendelse med hensyn til denne frihed.
- 65 Det formål om bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig, som Den Franske Republik har påberåbt sig i hovedsagen, kan følgelig ikke begrunde en hindring for etableringsfriheden.
- 66 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, på den ene side og artikel 49 TEUF på den anden side skal fortolkes således, at de er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der gør tildelingen af skattefordelen i dette direktivs artikel 5, stk. 1 – dvs. fritagelsen for kildeskat af det overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til et ikke-hjemmehørende moderselskab, når dette moderselskab direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande – betinget af, at dette moderselskab godtgør, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med denne fritagelse forbundne fordele.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003, på den ene side og artikel 49 TEUF på den anden side skal fortolkes således, at de er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der gør tildelingen af skattefordelen i dette direktivs artikel 5, stk. 1 – dvs. fritagelsen for kildeskat af det overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til et ikke-hjemmehørende moderselskab, når dette moderselskab direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer med hjemsted i tredjelande – betinget af, at dette moderselskab godtgør, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med denne fritagelse forbundne fordele.

Underskrifter