



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremst den 22. maj 2025¹

Sag C-524/23

**Europa-Kommissionen
mod**

Kongeriget Belgien

»Traktatbrudssøgsmål – gennemførelsen af direktiv (EU) 2016/1164 – regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion – Unionens lovgivningskompetence – artikel 115 TEUF – manglende gennemførelse af direktivets artikel 8, stk. 7 – minimumsharmonisering – gennemførelsespligtens omfang«

I. Indledning

1. Dette traktatbrudssøgsmål vedrører reglerne til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse. Direkte skatter såsom den her omhandlede selskabsskat henhører principielt under medlemsstaternes budgetmæssige suverænitæt og beskatningskompetence. Rådet fandt det imidlertid hensigtsmæssigt at bekæmpe metoder til skatteundgåelse for at forhindre en fragmentering af det indre marked og bringe en ende på mismatch og markedsforvridninger. Til dette formål indførte det ved direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016² (Anti-Tax Avoidance Directive, herefter »ATAD«) et minimumsniveau af beskyttelse for de nationale selskabsskattesystemer mod metoder til skatteundgåelse i hele Unionen.

2. ATAD indeholder ud over en generel bestemmelse om undgåelse af misbrug en særlig bestemmelse, der er rettet mod skattefordele, som opnås ved overførsel af overskud til et udenlandsk datterselskab. Det klassiske eksempel er oprettelse af et datterselskab i udlandet, hvor skatten er lavere, som udstyres med kapital og herefter yder moderselskabet et lån. Renteindtægterne beskattes lavere i udlandet og kan trækkes fra som driftsomkostninger i indlandet, hvor skatten er højere. Herved overføres overskuddet til udlandet, hvor skatten er lavere. ATAD pålægger Belgien en forpligtelse til at foretage en såkaldt medregningsbeskatning. I denne forbindelse medtages datterselskabets indtægter i udlandet som moderselskabets indtægter i indlandet (medregnes i disse indtægter) og pålægges den (højere) belgiske skattesats. ATAD's

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Rådets direktiv (EU) 2016/1164 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/952 af 29.5.2017 om ændring af direktiv (EU) 2016/1164, for så vidt angår hybride mismatch med tredjelande (EUT 2017, L 144, s. 1). Ændringerne vedrører dog ingen af de bestemmelser, der er relevante i den foreliggende sag.

artikel 8, stk. 7, begrænser imidlertid denne retsvirkning. Den (lavere) skat, som datterselskabet har betalt i udlandet, skal således kunne fradrages i moderselskabets (højere) indenlandske skattetilsvær.

3. Kongeriget Belgien ønskede imidlertid – af hensyn til en stærkere beskyttelse af sit skattegrundlag – ikke at tillade et sådant fradrag og gjorde gældende, at der ved ATAD kun foretages en minimumsharmonisering. Kommissionen anså dette for et traktatbrud.

4. Den traktatbrudsprocedure, der herefter blev indledt, har for det første særlig betydning, fordi den EU-retlige kompetence til at vedtage dette direktiv ikke er hævet over enhver tvivl. Selv hvis alle medlemsstater har stemt for et direktiv, kan dette hverken danne grundlag for eller erstatte en EU-kompetence, som ikke er fastsat i traktaterne. For det andet opstår det generelle EU-retlige spørgsmål om, hvilken skønsmargen medlemsstaterne har ved gennemførelsen af direktiver om minimumsharmonisering, der også indeholder detaljerede undtagelsesbestemmelser.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. ATAD indfører, som det fremgår af dets titel, regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.

6. I 1., 2., 3., 5., 11., 12., 14. og 16. betragtning anføres følgende vedrørende baggrunden for direktivets vedtagelse:

- »(1) De nuværende politiske prioriteter inden for international beskatning understreger behovet for at sikre, at skatten betales der, hvor overskuddet genereres, og værdien skabes. Det er derfor særdeles vigtigt at genoprette tilliden til retfærdigheden af skattesystemerne og sætte regeringerne i stand til effektivt at udøve deres skattemæssige suverænit. [...]
- (2) [...] Af hensyn til et velfungerende indre marked er det afgørende, at medlemsstaterne som minimum opfylder deres forpligtelser vedrørende BEPS [³], og at de mere generelt iværksætter tiltag til at bekæmpe metoder til skatteundgåelse og sikre en fair og effektiv beskatning i Unionen på en tilstrækkelig sammenhængende og koordineret måde. [...]
- (3) Det er nødvendigt at fastsætte regler for at øge det gennemsnitlige niveau af beskyttelse mod aggressiv skatteplanlægning i det indre marked. [...]
- (5) Det er nødvendigt at fastsætte regler til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget i det indre marked og af overførsel af overskud ud af det indre marked. For at bidrage til at nå dette mål er der behov for regler på følgende områder: en begrænsning af retten til fradrag for rentebetalinger, exitbeskatning, en generel regel om bekæmpelse af misbrug, regler om kontrollerede udenlandske selskaber og regler om håndtering af hybride mismatch. Hvis anvendelsen af disse regler giver anledning til dobbeltbeskatning, bør skattesubjekterne indrømmes lettelse i form af et fradrag for den skat, der er betalt i en anden medlemsstat eller

³ – Anbefalinger fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) om bekæmpelse af nedsættelse og overførsel af udbytte (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

i et tredjeland, alt efter omstændighederne. Reglerne bør derfor ikke alene sigte mod at bekæmpe metoder til skatteundgåelse, men også mod at undgå at skabe yderligere hindringer på markedet såsom dobbeltbeskatning.

- (11) Skattesystemer indeholder generelle regler om bekæmpelse af misbrug for at bekæmpe skadelig skattepraksis, som endnu ikke er omfattet af specifikke bestemmelser. Generelle regler om bekæmpelse af misbrug har således til formål at dække huller og bør ikke påvirke anvendelsen af specifikke regler om bekæmpelse af misbrug. [...]
- (12) Regler om kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regler) har til formål igen at henvføre et kontrolleret datterselskabs lavt beskattede indkomst til moderselskabet. Moderselskabet bliver således skattepligtigt af den henvførte indkomst i den stat, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende. [...] For at sikre et højere beskyttelsesniveau kan medlemsstaterne sænke tærsklen for kontrol eller anvende en højere tærskel ved sammenligning af den reelt betalte selskabsskat med den selskabsskat, der ville være blevet opkrævet i skattesubjektets medlemsstat. [...]
- (16) Da hovedmålet for dette direktiv er at forbedre det indre markeds modstandsevne som helhed over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse, kan dette ikke i tilstrækkelig grad opfyldes ved, at medlemsstaterne handler hver for sig. [...] Eftersom megen ineffektivitet i det indre marked primært giver anledning til problemer af grænseoverskridende karakter, bør foranstaltninger til afhjælpning heraf snarere vedtages på EU-plan. [...] I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet [...] går dette direktiv ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. Idet dette direktiv fastsætter et minimumsniveau for beskyttelse af det indre marked, har det udelukkende til formål at sikre det nødvendige minimum af koordinering inden for Unionen, der skal til for at opfylde dets mål.«

7. ATAD's artikel 3 (»Minimumsniveau af beskyttelse«) fastsætter følgende:

»Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af nationale eller aftalebaserede bestemmelser, der har til formål at sikre et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag.«

8. ATAD's artikel 6 med overskriften »Generel regel om bekæmpelse af misbrug«, fastsætter i stk. 1 og 2 følgende:

»1. Ved beregning af selskabsskattetilsvaret ser en medlemsstat bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

2. Med hensyn til stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.«

9. ATAD's artikel 7 fastsætter regler om medregning af kontrollerede udenlandske selskabers indkomst i skattesubjektets skattegrundlag. Stk. 1 definerer begrebet kontrolleret udenlandsk selskab; bl.a. skal skattesubjektet have mere end 50% af stemmerettighederne, eje mere end 50%

af kapitalen eller have ret til at modtage mere end 50% af overskuddet. Med hensyn til medregningsbeskatningen overlader stk. 2, litra a) og b), medlemsstaterne et valg mellem to muligheder:

»Hvis en enhed eller et fast driftssted behandles som et kontrolleret udenlandsk selskab i henhold til stk. 1, skal medlemsstaten i skattegrundlaget medregne følgende:

a) enhedens ikkeudloddede indkomst eller indkomst fra det faste driftssted, der stammer fra følgende kategorier: [...]

eller

b) enhedens ikkeudloddede indkomst eller indkomst fra faste driftsteder, der hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle, og som udelukkende er oprettet med det hovedformål at opnå en skattefordel.

I forbindelse med dette litra betragtes et arrangement eller en serie af arrangementer som ikkereelle, i det omfang enheden eller det faste driftssted ikke ville eje aktiverne eller ikke ville have påtaget sig den risiko, der genererer alle eller dele af dens indkomst, hvis den ikke havde været kontrolleret af et selskab, hvor de ledelsesopgaver, som vedrører disse aktiver og risici, varetages og er medvirkende til skabelsen af den kontrollerede enheds indkomst.«

10. Artikel 8 (»Beregning af det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst«), stk. 2, fastsætter følgende:

»Hvis artikel 7, stk. 2, litra b), finder anvendelse, begrænses den indkomst, der skal medregnes i skattesubjektets skattegrundlag, til de beløb, der genereres gennem aktiver og risici, som knytter sig til de ledelsesopgaver, der varetages af det kontrollerende selskab. Henføringen af det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst beregnes i overensstemmelse med armslængdeprincippet.«

11. ATAD's artikel 8, stk. 7, fastsætter i denne henseende følgende:

»Skattesubjektets medlemsstat giver mulighed for at fradrage den skat, som enheden eller det faste driftssted har betalt, i skattesubjektets skattetilsvær i det land, hvor det har sit skattemæssige hjemsted eller er beliggende. Fradraget beregnes i overensstemmelse med national ret.«

B. Belgisk ret

12. Kongeriget Belgien har gennemført ATAD i national ret ved lov af 25. december 2017 om reform af selskabsskatten (Moniteur belge, 29.12.2017, s. 116422). Herved blev der navnlig indsat en ny artikel 185/2 i lov om indkomstskat af 1992, som – i overensstemmelse med valgmuligheden i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b) – kun fastsatte en medregningsbeskatning for arrangementer, der ikke er reelle. Det blev undladt at gennemføre muligheden for at fastsætte et skattefradrag i henhold til ATAD's artikel 8, stk. 7.

III. Tvistens baggrund

13. Efter udløbet af fristen for gennemførelse af direktivet den 31. december 2018 (ATAD's artikel 11, stk. 1) meddelte Kongeriget Belgien Kommissionen de bestemmelser, der var vedtaget til gennemførelse af direktivet. I den sammenligningstabel, der blev fremsendt i denne forbindelse, blev det med hensyn til ATAD's artikel 8, stk. 7, oplyst, at denne mulighed på grund af ATAD's artikel 3 (minimumsniveau for beskyttelse) ikke var blevet valgt. Ved skrivelse af 2. juli 2020 opfordrede Kommissionen i henhold til artikel 258 TEUF Kongeriget Belgien til at fremsætte en udtalelse om det forhold, at de meddelte foranstaltninger ikke indeholdt nogen bestemmelser til gennemførelse af artikel 4, stk. 4, litra b), artikel 4, stk. 7, og artikel 8, stk. 7. Med hensyn til artikel 4 meddelte Kongeriget Belgien i sit svar af 24. november 2020, at det ville foretage de nødvendige ændringer, som det meddelte Kommissionen den 9. marts 2021. Kongeriget Belgien afviste derimod at gennemføre artikel 8, stk. 7.

14. Den 2. december 2021 opfordrede Kommissionen ved en begrundet udtalelse Kongeriget Belgien til inden for to måneder at træffe de nødvendige foranstaltninger til gennemførelse af artikel 8, stk. 7. Kongeriget Belgien meddelte i sit svar af 2. februar 2022, at det ville træffe de nødvendige foranstaltninger til gennemførelse af artikel 8, stk. 7, i første halvår af 2022. Den 10. januar 2023 meddelte de belgiske myndigheder Kommissionen, at den belgiske regering ikke kunne nå til politisk enighed om vedtagelsen af foranstaltninger til gennemførelse af artikel 8, stk. 7, og at Kongeriget Belgien derfor ville opretholde sit synspunkt om ikke at gennemføre artikel 8, stk. 7. De anførte, at den belgiske bestemmelse kun anvendes i tilfælde af skattesvig; i denne forbindelse er den afskrækkende virkning af stor betydning, og det vil være uhensigtsmæssigt at tillade et fradrag af udenlandske skatter. Under alle omstændigheder er sådanne indtægter hidtil ikke blevet beskattet, hvorfor intet selskab er blevet påført nogen byrde som følge af anvendelsen af denne bestemmelse.

IV. Parternes påstande og retsforhandlingerne for Domstolen

15. Ved skrivelse af 11. august 2023 anlagde Kommissionen i henhold til artikel 258, stk. 2, TEUF et søgsmål ved Domstolen mod Kongeriget Belgien og nedlagde følgende påstande:

- Det fastslås, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktivet, idet det ikke har vedtaget de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktivs artikel 8, stk. 7.
- Kongeriget Belgien tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

16. Kongeriget Belgien har nedlagt følgende påstande:

- Kommissionens søgsmål afvises, subsidiært frifindelse.
- Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

17. Kongeriget Nederlandene er indtrådt som intervenient til støtte for Kongeriget Belgiens påstande.

18. Parterne har indgivet skriftlige indlæg og – med undtagelse af Kongeriget Nederlandene – afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 21. oktober 2024.

V. Retlig bedømmelse

A. Formaliteten

19. Kongeriget Belgien er af den opfattelse, at søgsmålet ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom Kommissionen i den begrundede udtalelse og i stævningen ikke har beskrevet anbringenderne tilstrækkeligt klart og præcist. Dette argument kan ikke tiltrædes.

20. Stævningen skal i henhold til artikel 21, stk. 1, andet punktum, i statuten for Domstolen og procesreglementets artikel 120, litra c), angive søgsmålets genstand og en kort fremstilling af søgsmålsgrundene; disse angivelser skal være så klare og tydelige, at sagsøgte kan tilrettelægge sit forsvar, og Domstolen kan udøve sin kontrol⁴.

21. Efter fast retspraksis afgrænses genstanden for et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF af Kommissionens begrundede udtalelse, således at søgsmålet skal støttes på de samme grunde og anbringender som denne udtalelse⁵. Dette indebærer imidlertid ikke et krav om, at der skal være fuldstændigt sammenfald mellem de i stævningen nedlagte påstande og konklusionen i den begrundede udtalelse; stævningen må blot ikke udvide eller ændre sagsgenstanden, sådan som denne er fastlagt i den begrundede udtalelse⁶.

22. Kommissionen har i stævningen af 11. august 2023 nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til ATAD ved ikke at gennemføre dette direktivs artikel 8, stk. 7, korrekt. Det forhold, at Kommissionen i stævningen har nævnt en ukorrekt gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, mens der i den begrundede udtalelse blev talt om en manglende gennemførelse, udgør ikke en ændring af søgsmålsgenstanden. En ukorrekt gennemførelse omfatter også det undertilfælde, at der ikke sker en fuldstændig gennemførelse, hvilket forklarer Kommissionens terminologi. Kommissionen har i stævningen reelt opretholdt klagepunktet om manglende gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7. For så vidt var søgsmålet støttet på de samme anbringender og argumenter som den begrundede udtalelse. Søgsmålet kan derfor antages til realitetsbehandling.

B. Realiteten

23. Det skal afklares, om Kongeriget Belgien, der besluttede kun at indføre en medregningsbeskatning *i tilfælde af arrangementer, der ikke er reelle*, som omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), har tilsidesat sin gennemførelsesforpligtelse ved ikke at gennemføre muligheden for fradrag i henhold til ATAD's artikel 8, stk. 7.

24. Dette forudsætter for det første, at Kongeriget Belgien var forpligtet til at foretage en gennemførelse. Dette er principielt kun tilfældet, når den EU-retsakt, der gennemføres, også er blevet effektivt vedtaget. Derfor vil jeg indledningsvis drøfte det spørgsmål, om der forelå en EU-kompetence til at vedtage ATAD, og hvorvidt Domstolen i forbindelse med en traktatbrudsprocedure overhovedet har kompetence til at prøve dette spørgsmål, uanset om

⁴ – Dom af 10.5.2012, Kommissionen mod Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, præmis 24), af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-375/10, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:184, præmis 10), af 12.2.2009, Kommissionen mod Polen (C-475/07, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:86, præmis 43).

⁵ – Jf. dom af 8.12.2005, Kommissionen mod Luxembourg (C-33/04, EU:C:2005:750, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

⁶ – Dom af 7.9.2006, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-484/04, EU:C:2006:526, præmis 25), og af 14.7.2005, Kommissionen mod Tyskland (C-433/03, EU:C:2005:462, præmis 28).

parterne har fremsat et klagepunkt herom (herom under 1). Herefter vil jeg behandle det anbringende, som Kongeriget Belgien har fremsat til sit forsvar. Dette vedrører for det første det forhold, at ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, med hensyn til beregningen af skattefradraget henviser til national ret (herom under 2). Endvidere finder ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, ifølge Kongeriget Belgien ikke anvendelse på medregningsbeskatningen i henhold til ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), hvilket rejser spørgsmål om forholdet til den generelle bestemmelse om undgåelse af misbrug i ATAD's artikel 6 (herom under 3). Endelig er direktivet ifølge Kongeriget Belgien i henhold til ATAD's artikel 3 ikke til hinder for, at medlemsstaterne sikrer en stærkere beskyttelse af de nationale selskabsskattegrundlag (herom under 4).

1. Unionens kompetence til at vedtage ATAD

25. I den juridiske litteratur er der blevet udtrykt betydelig tvivl om, hvorvidt vedtagelsen af ATAD er omfattet af Unionens lovgivningskompetence⁷. Under lovgivningsproceduren gav også Malta⁸ og Sverige⁹ ved begrundede udtalelser udtryk for betænkeligheder med hensyn til lovgivningskompetencen. Denne tvivl synes faktisk at være berettiget [herom under a)]. Unionens kompetence til at vedtage ATAD kan dog ikke afklares i den foreliggende traktatbrudsprocedure [herom under b)].

a) Tvivl om Unionens kompetence til at vedtage ATAD

26. Unionen er i overensstemmelse med princippet om kompetencetildeling (artikel 5, stk. 1, første punktum, TEU og artikel 5, stk. 2, TEU) kun kompetent, i det omfang den er blevet tillagt lovgivningskompetence ved en konkret kompetencebestemmelse. Unionen har støttet ATAD på artikel 115 TEUF, som overlader Rådet lovgivningskompetencen til at udstede »direktiver om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser, der direkte indvirker på det indre markeds oprettelse eller funktion«. En direkte indvirkning på det indre markeds funktion kan udledes af en hindring for de grundlæggende rettigheder¹⁰ eller mærkbare fordrejninger af konkurrencen mellem de berørte selskaber¹¹.

⁷ – Jf. f.eks. A. de Graaf/K.J. Visser, *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), s. 199 (204), E. Traversa/M. Possoz, *L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne* i Revue des affaires européennes 2018, s. 611 (624 f.), C. Brokelind, »The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?« i J. Monsénégó/J. Bjuvberg (udg.), *International Taxation in a Changing Landscape - Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, s. 45 (48 f.), W. Haslehner, »The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order« i W. Haslehner m.fl. (udg.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, s. 32 (38 f.), J. Hey, *Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)* i Steuer und Wirtschaft 2017, s. 248 (254, 262), og F. Oppel, *BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen* i Internationales Steuerrecht 2016, s. 797 (798 f.).

⁸ – Europa-Parlamentet – Retsudvalget, 5.9.2016, begrundet udtalelse fra det maltesiske parlament om forslaget til direktiv om bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (KOM(2016) 0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

⁹ – Europa-Parlamentet – Retsudvalget, 25.4.2016, begrundet udtalelse fra den svenske rigsdag om forslaget til direktiv om bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (KOM(2016) 0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

¹⁰ – Jf. i denne retning – dog ikke vedrørende artikel 115 TEUF – allerede dom af 5.10.2000 Tyskland mod Parlamentet og Rådet (C-376/98, EU:C:2000:544, præmis 95); jf. ligeledes vedrørende artikel 115 TEUF dele af den tysksprogede retslitteratur: S. Korte i Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, sjette oplag 2022, AEUV Art. 115, punkt 9, C. Tietje i Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. Ergänzungslieferung Juli 2024, AEUV Art. 115, punkt 22 ff., og H.-H. Herrfeld i Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, fjerde oplag 2019, AEUV Art. 115, punkt 4.

¹¹ – Dom af 18.3.1980, Kommissionen mod Italien (91/79, EU:C:1980:85, præmis 8).

27. EU-lovgiver synes primært at anse bekæmpelsen af metoder til skatteundgåelse for at have til virkning at fremme det indre marked¹². Herved fjerner ATAD imidlertid ikke hindringer for de grundlæggende frihedsrettigheder, som måtte følge af de eksisterende nationale bestemmelser. Ved at forpligte medlemsstaterne til at fastsætte en ensartet minimumsbeskyttelse af de nationale selskabsskatteordninger mod metoder til skatteundgåelse, begrænser ATAD derimod selskabernes muligheder for at operere på tværs af grænserne. Det hindrer herved udøvelsen af de grundlæggende frihedsrettigheder i stedet for at fremme dem¹³.

28. Domstolen har hidtil altid betragtet foranstaltninger til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse som begrænsninger, der kræver begrundelse, af grundlæggende frihedsrettigheder, oftest etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser. Navnlig har beskatningen af overførsler¹⁴ og medregningsbeskatningen¹⁵ allerede været genstand for Domstolens praksis. Eftersom sikringen af den økonomiske aktørs grundlæggende frihedsrettigheder netop tjener det indre markeds funktion, forekommer det selvmodsigende at lægge til grund, at en begrænsning af disse grundlæggende frihedsrettigheder kan fremme det samme mål¹⁶.

29. For så vidt som EU-lovgiver anser den indbyrdes tilnærmelse af lovgivningen og den hermed forbundne forebyggelse af markedsfordrejninger for at have til virkning at fremme det indre marked¹⁷, er dette principielt ikke i sig selv tilstrækkeligt til at begrunde en kompetence i henhold til artikel 115 TEUF. Harmonisering er ikke et formål i sig selv. Princippet om kompetencetildeling ville blive indholdsløst, hvis Unionen blev indrømmet en ubegrænset kompetence til at ensarte lovgivningen med den begrundelse, at dette i sig selv fremmer det indre markeds funktion. Betingelsen om en *direkte indvirkning* på det indre markeds funktion ville i så fald være meningsløs. Tilsvarende begrænsede Domstolen også retsgrundlaget i artikel 100a TEF (nu artikel 114 TEUF) til fjernelse af *mærkbare* konkurrencefordrejninger¹⁸.

¹² – Jf. f.eks. anden betragtning: »Af hensyn til et velfungerende indre marked er det afgørende, at medlemsstaterne som minimum opfylder deres forpligtelser vedrørende BEPS, og at de mere generelt iværksætter tiltag til at bekæmpe metoder til skatteundgåelse og sikre en fair og effektiv beskatning i Unionen [...]« og 16. betragtning: »[...] hovedmålet for dette direktiv er at forbedre det indre markeds modstandsevne som helhed over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse [...]«.

¹³ – W. Haslehner, »The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order« i W. Haslehner m.fl. (udg.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, s. 32 (39), A. de Graaf/K.J. Visser, *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), s. 199 (202), J. Schönfeld/B. Ellenrieder, *Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es »gegen Primärrecht immunisiertes Recht«?* i Steuer und Wirtschaft 2019, s. 253 (261 ff.).

¹⁴ – Dom af 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 36), af 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 43), af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 41), og af 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, præmis 32-39).

¹⁵ – Dom af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 55-58), og af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 46).

¹⁶ – Jf. således også allerede med hensyn til den nyligt indførte forpligtende korrespondancebestemmelse i moder-/datterselskabsdirektivet M. Desens, *Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?* i Internationales Steuerrecht 2014, s. 825 (828).

¹⁷ – Jf. anden betragtning: »[...] Desuden kan alene en fælles ramme forhindre en fragmentering af markedet og bringe en ende på de nuværende mismatch og markedsforvridninger. [...]«

¹⁸ – Dom af 11.6.1991, Kommissionen mod Rådet (C-300/89, EU:C:1991:244, præmis 23, hvorefter sådanne konkurrencefordrejninger kun antages at foreligge, hvis bestemmelserne medfører forskellige produktionsomkostninger). Jf. også dom af 5.10.2000, Tyskland mod Parlamentet og Rådet (C-376/98, EU:C:2000:544, præmis 106 ff.).

30. I denne henseende har Domstolen vedrørende artikel 114 TEUF (på daværende tidspunkt endnu artikel 100a TEF), som giver mulighed for indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivning om det indre markeds funktion, fastslået følgende om, hvor mærkbar denne indvirkning skal være¹⁹:

»Inden for rammerne af legalitetskontrollen med et direktiv, der er vedtaget med hjemmel i traktatens artikel 100 A, efterprøver Domstolen, om de konkurrencefordrejninger, som retsakten har til formål at afskaffe, er mærkbare [henvisning]. I mangel af et sådant krav ville fællesskabslovgivers kompetence praktisk talt være ubegrænset. De nationale bestemmelser adskiller sig ofte fra hinanden[...] hvad angår betingelserne for udøvelse af de aktiviteter, de vedrører, hvilket har direkte eller indirekte indvirkning på konkurrencevilkårene for de berørte virksomheder. Traktatens artikel 100 A samt artikel 57, stk. 2, og artikel 66 skal derfor fortolkes således, at det vil være uforeneligt med [princippet om, at] Fællesskabets kompetence er tildelte beføjelser, hvis fællesskabslovgiver kan henvise til disse bestemmelser med henblik på at afskaffe ubetydelige konkurrencefordrejninger.«

31. Denne konklusion gælder efter min opfattelse også for legalitetskontrollen med et direktiv, der er vedtaget på grundlag af artikel 115 TEUF. Det fremgår nemlig ligeledes af en sammenligning af kompetencegrundlagene på området for indirekte skatter (artikel 113 TEUF, »nødvendig« for at sikre det indre markeds funktion) og området for direkte skatter (artikel 115 TEUF, »direkte indvirker på det indre markeds [...] funktion«), at en direkte indvirkning på det indre markeds funktion i forbindelse med direkte skatter kræver en stærkere begrundelse end i forbindelse med indirekte skatter, hvor harmoniseringen blot skal være »nødvendig«. Det fremgår ikke, i hvert fald ikke umiddelbart, hvordan dette skulle være tilfældet for bestemmelserne i ATAD. For så vidt forekommer det tvivlsomt, om ATAD kan støttes på retsgrundlaget i artikel 115 TEUF.

b) Prøvelsen af kompetencen i forbindelse med traktatbrudsproceduren

32. Imidlertid foreligger der ifølge Domstolens faste praksis også i forbindelse med et traktatbrudssøgsmål en formodning for, at Unionens handlinger er lovlige²⁰. En medlemsstat kan således i tilfælde af manglende gennemførelse af et direktiv sædvanligvis ikke til sit forsvar gøre gældende, at direktivet er ulovligt²¹. Den er derimod henvist til at anlægge et annulationssøgsmål for at anfægte lovligheden af en handling foretaget af Unionen²².

33. Det følger dog også af Domstolens praksis, at noget andet kan gælde, såfremt den pågældende retsakt er behæftet med så grove og åbenbare mangler, at den må betragtes som ikke eksisterende²³. Domstolen har hidtil ladet spørgsmålet om, hvorvidt en manglende lovgivningskompetence udgør en sådan grov og åbenbar mangel, stå åbent²⁴.

¹⁹ – Dom af 5.10.2000, Tyskland mod Parlamentet og Rådet (C-376/98, EU:C:2000:544, præmis 106 og 107).

²⁰ – Dom af 15.6.1994, Kommissionen mod BASF m.fl. (C-137/92 P, EU:C:1994:247, præmis 48-50 og den deri nævnte retspraksis).

²¹ – Dom af 5.3.2015, Kommissionen mod Luxembourg (C-502/13, EU:C:2015:143, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

²² – Dom af 26.6.2003, Kommissionen mod Spanien (C-404/00, EU:C:2003:373, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

²³ – Dom af 6.3.2008, Kommissionen mod Spanien (C-196/07, ikke trykt i Sml., EU:C:2008:146, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

²⁴ – Dom af 11.10.2016, Kommissionen mod Italien (C-601/14, EU:C:2016:759, præmis 33 ff.)

34. Spørgsmålet om, hvorvidt Domstolen overhovedet kan prøve lovgivningskompetencen med hensyn til retsaktens af egen drift, er nært forbundet hermed. Ingen af parterne har gjort en manglende EU-kompetence gældende. Der er heller ingen af medlemsstaterne, der ved et annullationssøgsmål²⁵ har betvivlet Unionens kompetence til at vedtage direktivet.

35. Den særlige forfatningsretlige betydning, som kompetencefordelingen i Unionen har, henset til princippet om kompetencetildeling (artikel 5, stk. 1, første punktum, TEUF og artikel 5, stk. 2, TEUF), taler imidlertid for, at der foreligger en ex officio-kontrolbeføjelse²⁶. Eftersom hverken dette princip eller lovgivningskompetencerne er underlagt flertalsafgørelser, kan selv det forhold, at der i løbet af lovgivningsproceduren opnås enstemmighed, ikke ændre denne konklusion. Det følger af princippet om kompetencetildeling, at kun en traktatændring kan indrømme Unionen nye kompetencer. Eftersom en traktatændring altid kræver de nationale parlamenters ratificering, er demokratiprincippet (artikel 2, første punktum, TEU) imidlertid ligeledes til hinder for, at en EU-retsakt, der er i strid med kompetencerne, opretholdes. I retspraksis kan der ligeledes findes holdepunkter for, at en ex officio-domstolsprøvelse af lovligheden er mulig i tilfælde, hvor der ikke foreligger et tilstrækkeligt retsgrundlag²⁷.

36. Beslutningen om altid også at prøve Unionens lovgivningskompetence af egen drift i forbindelse med en traktatbrudsprocedure bør imidlertid træffes af Domstolens Store Afdeling. Domstolen har forud for denne sag bevidst besluttet ikke at overdrage den til Store Afdeling. Derfor må dette spørgsmål forblive åbent i den foreliggende sag.

c) Delkonklusion

37. På trods af betænkelighederne med hensyn til Unionens kompetence til at vedtage ATAD må dette spørgsmål forblive åbent i den foreliggende traktatbrudsprocedure. Kompetencespørgsmålet kan for nuværende formentlig kun afklares ved en præjudiciel procedure vedrørende ATAD's gyldighed.

2. Betydningen af henvisningen til national ret med henblik på beregningen af fradraget i henhold til ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum

38. I materiel henseende har Kongeriget Belgien til sit forsvar gjort gældende, at ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, der med henblik på beregningen af det fradrag, der er fastsat i ATAD's artikel 8, stk. 7, første punktum, henviser til national ret, allerede giver medlemsstaterne mulighed for helt at afstå fra at fastsætte et fradrag. Fradraget beregnes således i henhold til ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, »i overensstemmelse med national ret«.

²⁵ – Jf. dog vedrørende det svenske og det maltesiske parlaments udtalelser under lovgivningsproceduren som omhandlet i artikel 6 i protokol (nr. 2) om anvendelse af nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (EUT 2008, C 115, s. 206): Europa-Parlamentet – Retsudvalget, 25.4.2016, begrundet udtalelse fra den svenske rigsdag om forslaget til direktiv om bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markedes funktion (KOM(2016) 0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)). Europa-Parlamentet – Retsudvalget, 5.9.2016, begrundet udtalelse fra det maltesiske parlament om forslaget til direktiv om bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markedes funktion (KOM(2016) 0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

²⁶ – Dom af 14.6.2016, Parlamentet mod Rådet (C-263/14, EU:C:2016:435, præmis 42); jf. endvidere udtalelse 2/00 (Cartagena-protokollen om forebyggelse af bioteknologiske risici i forbindelse med konventionen om biologisk mangfoldighed) af 6.12.2001 (EU:C:2001:664, præmis 5).

²⁷ – Jf. herom mit forslag til afgørelse ECB mod Corneli og Kommissionen mod ECB (C-777/22 P og C-789/22 P, EU:C:2024:973, punkt 130 med henvisning til Rettens dom af 12.6.2019, RV mod Kommissionen, T-167/17, EU:T:2019:404, præmis 59 og 61, og til generaladvokat Pikamäes forslag til afgørelse EUIPO mod Neoperl, C-93/23 P, EU:C:2024:751, punkt 72 ff.).

39. Dette argument kan ikke tiltrædes, eftersom ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, har en anden funktion. Hvis datterselskabet i udlandet kun opnår en del af sine indtægter fra arrangementer, der ikke er reelle, som omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), fastsætter ATAD's artikel 8, stk. 2, at det kun er disse indtægter, der skal medregnes i skattegrundlaget for det i indlandet etablerede skattesubjekt (f.eks. moderselskabet) og dermed beskattes i sidstnævntes etableringsstat (her Belgien). De øvrige indtægter beskattes i så fald fortsat i udlandet. Dette afklarer imidlertid ikke, hvordan det skal beregnes, i hvilket omfang den skattebyrde, som det kontrollerede udenlandske selskab har betalt i sin etableringsstat, kan henføres til det ikke-reelle arrangement og dermed skal fradrages det indenlandske skattesubjekts skattetilsvær.

40. ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, afklarer dette spørgsmål og forhindrer i denne henseende, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder i det kontrollerende skattesubjekts etableringsstat er tvunget til at foretage en hypotetisk undersøgelse af, hvor stor skattebyrden ville være uden det ikke-reelle arrangement, i henhold til lovgivningen i det kontrollerede udenlandske selskabs etableringsstat. Denne bestemmelse giver i denne henseende mulighed for en beregning i overensstemmelse med national ret.

41. Som Kommissionen med rette har konstateret, indrømmer ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, derfor kun medlemsstaterne kompetence til at fastlægge beregningsmetoden for fradraget, men derimod ikke helt at afstå fra at fastsætte fradraget. Dette fremgår også af dette stykkes ordlyd, der anvender udtrykket »beregnes« og dermed kun omhandler spørgsmålet om, »hvor stort« fradraget skal være, men lægger til grund, at spørgsmålet om, »hvorvidt« der skal fastsættes et fradrag, allerede er blevet besvaret (bekræftende). Det var derfor ikke alene på grundlag af ATAD's artikel 8, stk. 7, andet punktum, muligt at afstå fra at fastsætte en mulighed for at fradrage den skat, der i denne forbindelse er betalt i udlandet.

3. Anvendelsen af ATAD's artikel 8, stk. 7, på artikel 7, stk. 2, litra b)

42. Kongeriget Belgien er af den opfattelse, at anvendelsen af ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), ikke forudsætter en gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7. ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), vedrører kun arrangementer, der ikke er reelle, og hvis væsentligste formål består i at opnå en skattefordel, og således kun kunstige konstruktioner, der er skabt af skatteretlige grunde. I disse tilfælde sker der ikke en reel bevægelse af varer, tjenesteydelser, kapital og personer på det indre marked. Derfor udgør et manglende fradrag i disse tilfælde ikke en markedshindring.

43. Medlemsstaterne er forpligtet til at gennemføre direktiver korrekt og fuldt ud²⁸. Dette indebærer principielt gennemførelse af samtlige bestemmelser i direktivet²⁹. Såfremt ATAD's artikel 8, stk. 7, som udgangspunkt ikke fandt anvendelse på ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), ville medlemsstaterne imidlertid ved gennemførelsen af den sidstnævnte mulighed være fritaget for forpligtelsen til at gennemføre ATAD's artikel 8, stk. 7. Dette skal afklares ved fortolkning³⁰ af denne bestemmelse.

²⁸ – Dom af 22.12.2010, Gavieiro Gaver og Iglesias Torres (C-444/09 og C-456/09, EU:C:2010:819, præmis 64), og af 27.10.2011, Kommissionen mod Polen (C-311/10, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:702, præmis 59).

²⁹ – Dom af 14.1.2010, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik (C-343/08, EU:C:2010:14, præmis 39-42).

³⁰ – Vedrørende fortolkning under hensyn til bestemmelsens ordlyd, sammenhæng og mål jf. dom af 4.5.2010, TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

44. Som Kommissionen med rette har påpeget, er ATAD's artikel 8, stk. 7, i modsætning til artikel 8, stk. 1 og 2, henset til sin ordlyd ikke begrænset til et af de to litraer i ATAD's artikel 7, stk. 2. Dette taler for, at den fradragsmulighed, der er fastsat i ATAD's artikel 8, stk. 7, efter EU-lovgivers ønske også bør anvendes på de ikke-reelle arrangementer, der er omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b) og dermed også skal gennemføres i national ret.

45. Alligevel er jeg af den opfattelse, at ATAD's artikel 8, stk. 7, henset til opbygning og formål ikke finder anvendelse på ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b). I tilfælde af arrangementer, der ikke er reelle, finder der nemlig sædvanligvis slet ikke nogen dobbeltbeskatning sted, således at bestemmelsen ville være indholdsløs [herom under a)]. For så vidt som der i praksis alligevel foreligger en residual risiko eller en forøget byrde i forbindelse med undgåelse af dobbeltbeskatning, tjener dette som afskrækkelse mod arrangementer, der ikke er reelle og har til formål at overføre overskud til udlandet, hvor skatten er lavere [herom under b)].

a) Fradragsmuligheden i henhold til artikel 8, stk. 7, er i de i artikel 7, stk. 2, litra b), omhandlede tilfælde sædvanligvis indholdsløs

46. Det skal afklares, om ATAD's artikel 8, stk. 7 (skattefradrag), overhovedet kan anvendes på ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b) (arrangementer, der ikke er reelle, og overfører overskud til lande med lavere beskatning), eller om dette, henset til opbygningen og formålet, skal undlades.

47. ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), opstiller det princip, at de af det kontrollerede udenlandske selskabs indtægter, der hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle, skal medregnes i skattegrundlaget for det i indlandet etablerede skattesubjekt. Med denne regel tilsigtes det, at skattesubjektet i sidste ende beskattes således, som vedkommende ville være blevet uden det ikke-reelle arrangement. Det kontrollerede udenlandske selskabs indtægter medregnes dermed i det kontrollerende skattesubjekts indtægter, i det omfang de hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle. ATAD's artikel 8, stk. 7, fraviger dette princip, idet det kontrollerede udenlandske selskabs indtægter på grund af det heri fastsatte fradrag ikke længere beskattes i fuldt omfang i indlandet, men kun i et omfang svarende til forskellen mellem de to selskabsskattesatser i indlandet og i udlandet.

1) Modstridende fortolkning i forhold til den almindelige retsvirkning af et arrangement, der ikke er reelt

48. ATAD's bestemmelser om bekæmpelse af misbrug hviler imidlertid på den generelle tankegang, at der i skatteretlig henseende slet ikke skal tages hensyn til kunstige selskabsretlige strukturer, som i det væsentlige har til formål at opnå skattefordele. I henhold til skatteretten er skatteberegningen i sådanne tilfælde baseret på de faktiske økonomiske omstændigheder og ikke på den selskabsretlige eller kontraktmæssige konstruktion. Dette tydeliggøres i særdeleshed i ATAD's artikel 6, stk. 1, som fastlægger det generelle kriterium for undgåelse af misbrug. Denne bestemmelse fastsætter følgende: »Ved beregning af selskabsskattetilsvaret ser en medlemsstat bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.«

49. Retsvirkningen af et arrangement, der ikke er reelt, er således, at det anses for ikke at eksistere. Der skal tages udgangspunkt i den situation, der ville have foreligget uden dette arrangement, således som Domstolen gentagne gange har fastslået, også uden for ATAD's anvendelsesområde³¹.

50. Dette gælder både den medlemsstat, hvor det kontrollerende skattesubjekt er etableret, og den medlemsstat, hvor det kontrollerede selskab er etableret, således som det også fremgår af ordlyden af ATAD's artikel 6, stk. 1 (»ser en medlemsstat bort fra« [o.a.: i den tyske version tales om medlemsstater i flertal, »berücksichtigen die Mitgliedstaaten diese [...] nicht«]). Endelig fordeler ATAD's artikel 6 beskatningskompetencerne for grænseoverskridende faktiske omstændigheder mellem medlemsstaterne, idet det fastsættes, hvem der er kompetent til at beskatte indtægter, der hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle. De samme indtægter må ikke beskattes endnu en gang af den anden medlemsstat (her den medlemsstat, hvor det kontrollerede selskab er etableret).

51. Det i ATAD's artikel 6 anførte princip om, at der ikke skal tages hensyn til arrangementer, der ikke er reelle, har også betydning for de ikke-reelle arrangementer, der er omfattet af ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b). Arrangementer, der ikke er reelle, defineres i ATAD's artikel 6, stk. 2, ganske vist en smule mere generelt³² som arrangementer, der ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Definitionen i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), konkretiserer dog i sidste ende blot denne generelle definition med henblik på det tilfælde, at der foreligger kontrollerede udenlandske selskaber.

52. ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), omhandler i denne henseende et særtilfælde af ATAD's artikel 6. For det første tales der i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), første afsnit, udtrykkeligt om »arrangementer, der ikke er reelle, og som udelukkende er oprettet med det hovedformål at opnå en skattefordel«. For det andet tager ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), andet afsnit, udgangspunkt i den særlige situation i forbindelse med et kontrolforhold. Det forhold, at det kontrollerede selskab ikke ville have været ejer af aktiverne eller ikke ville have løbet de risici, hvorfra det genererer sine indtægter, såfremt beslutningstagere i det kontrollerende selskab ikke havde varetaget centrale funktioner, udgør netop et eksempel på et arrangement, der ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

53. Den indholdsmæssige forbindelse mellem ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), og ATAD's artikel 6 fremgår således tydeligt i denne henseende. Derfor bør retsvirkningerne også være indbyrdes afstemt. Den i ATAD's artikel 6 fastsatte retsvirkning er imidlertid, at det ikke-reelle arrangement ignoreres af begge medlemsstater, og at det i stedet er det reelle arrangement, der beskattes. Etableringsstaten for det kontrollerede selskab, der genererer indtægter fra et arrangement, der ikke er reelt, skal derfor ligeledes behandle disse indtægter, som om de hele tiden kun var opnået i det kontrollerende skattesubjekts etableringsstat.

54. For så vidt angår *kriterierne* går ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), som *lex specialis* muligvis forud for den generelle bestemmelse om undgåelse af misbrug i ATAD's artikel 6 (jf. 11. betragtning). For så vidt angår *retsvirkningerne* kan ATAD's artikel 8, stk. 7, imidlertid ikke uden

³¹ – Dom af 4.10.2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, præmis 40), af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 46), af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 48), og af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 94). Anderledes sandsynligvis dom af 26.2.2019, T Danmark og Y Danmark (C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 107 f.).

³² – Forskellene fremhæves i J. Böhmer/R. Gebhardt/S. Krüger/P. Orlet/E. Pinetz i T. Hagemann/C. Kahlenberg (udg.), *ATAD Kommentar*, 2019, Art. 7, punkt 198.

videre anvendes på ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b). I modsat fald ville der foreligge en modstridende fortolkning i forhold til den i artikel 6 fastsatte retsvirkning, at der ses fuldstændig bort fra det ikke-reelle arrangement.

2) Er en dobbeltbeskatning mulig i tilfælde af et arrangement, der ikke er reelt?

55. I denne henseende opstår også det spørgsmål, om en dobbeltbeskatning overhovedet er mulig i tilfælde af et arrangement, der ikke er reelt, som omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b). I samme retning peger Kongeriget Nederlandenes argumentation, hvorefter det kontrollerede udenlandske selskabs indtægter allerede i henhold til de i direktivet fastsatte mekanismer kun beskattes én gang i enten udlandet eller indlandet.

56. Det er i sidste ende Domstolen, der sikrer, at fortolkningen og anvendelsen af bestemmelserne om undgåelse af misbrug og dermed også medregningsbeskatningen i henhold til ATAD's artikel 7 er ensartet i hele Unionen. Der kan således ikke opstå en dobbeltbeskatning. Hvis overførslen af indkomst til udlandet udgør et arrangement, der ikke er reelt, beskatter Belgien indkomsten, eftersom den uden det ikke-reelle arrangement ville kunne henføres til Belgien. Hvis der ikke foreligger et ikke-reelt arrangement, sker der heller ikke nogen medregning af indtægterne i Belgien, og de beskattes i udlandet.

57. Hvis der alligevel måtte være uenigheder mellem medlemsstaterne om, hvorvidt der foreligger et arrangement, der ikke er reelt, må disse ifølge princippet om loyalt samarbejde (artikel 4, stk. 3, første afsnit, TEU) løses på grundlag af principperne i tvistbilægelsesdirektivet³³.

58. Dermed er det i ATAD's artikel 8, stk. 7, omhandlede skattefradrag overflødigt i forbindelse med de ikke-reelle arrangementer, der er omfattet af ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), når overførslen af overskud sker mellem to medlemsstater. I tilfælde af overførsel af overskud til tredjelande fastsætter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne derimod sædvanligvis bestemmelser om relevante gensidige aftaleprocedurer (jf. f.eks. artikel 25 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst).

59. Følgelig opstår der ved ensartet anvendelse af begrebet ikke-reelt arrangement ikke nogen dobbeltbeskatning. Et fradrag af den skat, der – i så fald uretmæssigt – er blevet betalt i udlandet, er således heller ikke nødvendigt.

3) Et skattefradrag i tilfælde af et ikke-reelt arrangement er kontraproduktivt

60. Direktivets formål om effektiv bekæmpelse af arrangementer, der ikke er reelle, taler for, at ATAD's artikel 8, stk. 7 (dvs. skattefradraget), ikke kan finde anvendelse på de ikke-reelle arrangementer, der er omfattet af ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b).

61. Dette tydeliggøres af følgende eksempel. Det er således – også ifølge Kommissionen – uforeneligt med formålet om minimumsharmonisering at fastsætte en medregningsbeskatning i tilfælde af en lavere forskel mellem skattesatserne, hvilket i henhold til ATAD's artikel 7, stk. 1, første afsnit, litra b), er nødvendig for kvalificeringen som et kontrolleret udenlandsk selskab. Dermed kan det muligvis allerede lægges til grund, at der foreligger et ikke-reelt arrangement, når en forskel mellem skattesatserne på f.eks. 5% udnyttes. Hvis det kontrollerede udenlandske

³³ – Rådets direktiv (EU) 2017/1852 af 10.10.2017 om skattetvistbilægelsesmekanismer i Den Europæiske Union (EUT 2017, L 265, s. 1).

selskab allerede har betalt en selskabsskattesats på f.eks. 15%, men i det kontrollerende skattesubjekts etableringsstat ligeledes kun skal betale 20% i selskabsskat, er tilskyndelsen til at gribe ind over for ikke-reelle arrangementer imidlertid begrænset, eftersom den pågældende stats eget skatteprovenu i så fald er begrænset til forskellen (i dette eksempel 5%). Skattefradraget ville ganske enkelt begrænse tilskyndelsen til at bekæmpe ikke-reelle arrangementer og er i denne henseende kontraproduktivt.

62. I øvrigt ville en anvendelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, på ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), være til skade for det kontrollerende skattesubjekts etableringsstats beskatningskompetence, for så vidt som dette tvinger denne stat til at give afkald på den beskatningsret, der egentlig tilkommer den, i et omfang svarende til den skat, der er betalt i udlandet, selv om skattesubjektet har valgt et arrangement, der ikke er reelt. Sædvanligvis har skattesubjektet ikke mulighed for ved et ikke-reelt arrangement at vælge, hvem der har ret til at modtage skatteprovenuet.

63. En anvendelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, er derfor ikke nødvendig og heller ikke hensigtsmæssig i tilfælde af arrangementer, der ikke er reelle, som omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b). Dette ville også være i strid med Domstolens faste praksis, hvorefter ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre misbrug³⁴. Eftersom medregningen på grund af et ikke-reelt arrangement som omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), udgør et særtilfælde af ATAD's artikel 6 (som ifølge overskriften har til formål at forhindre misbrug og vedrører arrangementer, der ikke er reelle), følger det af denne retspraksis, at et skattesubjekt, der har valgt et ikke-reelt arrangement, ikke kan påberåbe sig den fordel, der følger af fradragsmuligheden i henhold til ATAD's artikel 8, stk. 7.

64. Dette indebærer imidlertid, at medlemsstaten faktisk heller ikke behøver at fastsætte en sådan mulighed i national ret. Det påhviler nemlig – således som Domstolen udtrykkeligt har fastslået³⁵ – borgerne at overholde dette almindelige retsprincip (hvorefter ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre misbrug). Som et tvingende almindeligt princip i EU-retten kan det heller ikke fortrænges af sekundær ret.

4) Den egentlige betydning af ATAD's artikel 8, stk. 7

65. Denne fortolkning ud fra opbygningen og formålet medfører imidlertid ikke, at bestemmelsen i ATAD's artikel 8, stk. 7, er overflødig. Det skattefradrag, der er fastsat i ATAD's artikel 8, stk. 7, er nemlig nødvendigt ved gennemførelsen af muligheden i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra a). I dette tilfælde beskattes det kontrollerede udenlandske selskabs passive indtægter generelt af skattesubjektets etableringsstat, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at det væsentligste formål med konstruktionen er at opnå en økonomisk fordel.

66. Dette overskud henhører ikke under skattesubjektets etableringsstats beskatningskompetence alene på grundlag af det i ATAD's artikel 6 anførte princip om, at der skal ses bort fra kunstige konstruktioner. Derfor er der som udgangspunkt ikke nogen grund til, at etableringsstaten for det kontrollerede udenlandske selskab afstår fra at beskatte de samme indtægter. Ved

³⁴ – Dom af 4.10.2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, præmis 36), af 26.2.2019, T Danmark og Y Danmark (C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 70), af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien (C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99), og af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 35).

³⁵ – Dom af 26.2.2019, T Danmark og Y Danmark (C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 71), med henvisning til dom af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien (C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99), af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27), og af 5.7.2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 38).

anvendelsen af ATAD's artikel 7, stk. 2, litra a), kan der derfor ske dobbeltbeskatning, hvis ATAD's artikel 8, stk. 7, ikke anvendes. Følgelig bevarer bestemmelsen i ATAD's artikel 8, stk. 7, sin selvstændige mening, om end den, henset til opbygningen og formålet, skal reduceres.

b) De risici, der faktisk består, tilgodeser bekæmpelsen af arrangementer, der ikke er reelle

67. Selv om der dermed i tilfælde af ikke-reelle arrangementer ikke kan opstå nogen dobbeltbeskatning – i hvert fald mellem medlemsstater – må det medgives, at der i praksis i hvert fald er risiko for en forøget byrde, idet det er nødvendigt at forholde sig til både det kontrollerede udenlandske selskabs etableringsstat og det kontrollerende skattesubjekts etableringsstat. Mens det kontrollerende skattesubjekts etableringsstat har en interesse i en bred fortolkning af begrebet ikke-reelt arrangement, som fører til skatteindtægter for denne stat, har det kontrollerede selskabs etableringsstat en interesse i en snæver fortolkning af begrebet ikke-reelt arrangement, eftersom skattepligtige indtægter i modsat fald ville blive unddraget denne stats beskatningskompetence.

68. Disse faktiske risici er imidlertid ikke i strid med den grundlæggende tankegang bag direktivet. Det forholder sig faktisk modsat. Såfremt fradragsmuligheden i henhold til artikel 8, stk. 7, anvendes på de tilfælde, der er omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), skal det kontrollerende skattesubjekt nemlig, hvis det ikke-reelle arrangement afsløres, kun bære skattebyrden i sin egen etableringsstat med fradrag af skattebyrden i det kontrollerede udenlandske selskabs etableringsstat.

69. Det kontrollerende skattesubjekt skal således i værste fald betale skat i samme omfang, som vedkommende skulle have betalt uden det ikke-reelle arrangement; i bedste fald afsløres det ikke-reelle arrangement ikke, og overskuddet er med held blevet overført til et land med lavere beskatning. Dette indbyder ligefrem til at »forsøge« ikke-reelle arrangementer, eftersom der ikke kan tabes noget herved, men derimod kan vindes noget. Den afskrækkende virkning af de netop beskrevne praktiske risici forebygger dette.

c) Delkonklusion

70. Fradragsmuligheden i henhold til ATAD's artikel 8, stk. 7, bør derfor ikke anvendes på artikel 7, stk. 2, litra b). Derimod bør der ske en formålmæssig reduktion af ATAD's artikel 8, stk. 7, eftersom bestemmelsens formål om at undgå dobbeltbeskatning ikke er relevant her. Desuden ville der i modsat fald opstå en modstridende fortolkning i forhold til den i ATAD's artikel 6 fastsatte retsvirkning (at der ikke tages hensyn til det ikke-reelle arrangement) og i forhold til Domstolens egen praksis, hvorefter ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre misbrug. Anvendelsen af ATAD's artikel 8, stk. 7, er derfor begrænset til medregningen i henhold til artikel 7, stk. 2, litra a).

71. Kongeriget Belgien, der med hensyn til bestemmelserne om kontrollerede udenlandske selskaber valgte muligheden i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), var allerede derfor ikke forpligtet til at gennemføre ATAD's artikel 8, stk. 7. Allerede af denne grund er Kommissionens søgsmål ugrundet.

4. Minimumsharmonisering

72. Kongeriget Belgien har til sit forsvar endvidere gjort gældende, at ATAD i henhold til artikel 3 kun har til formål at foretage en minimumsharmonisering af bestemmelserne om beskyttelse af nationale selskabsskattegrundlag. Eftersom der i tilfælde af misbrug ikke fastsættes et fradrag som omhandlet i ATAD's artikel 8, stk. 7, sikres der blot et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag.

73. Heroverfor har Kommissionen gjort gældende, at en korrekt gennemførelse af ATAD i national ret også forudsætter en gennemførelse af dette direktivs artikel 8, stk. 7. Minimumsharmoniseringen giver blot mulighed for at supplere eller skærpe de i direktivet fastsatte foranstaltninger, f.eks. ved at sænke tærsklerne for kontrol som omhandlet i ATAD's artikel 7, stk. 1, første afsnit, litra a) (jf. 12. betragtning), men ikke for helt at undlade at gennemføre dem.

74. I henhold til artikel 288, stk. 3, TEUF er direktiver med hensyn til det tilsigtede mål bindende, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen. Som før nævnt er medlemsstaterne forpligtet til at gennemføre direktiverne korrekt og fuldt ud³⁶, dvs. principielt til at gennemføre samtlige bestemmelser i direktivet³⁷.

75. I tilfælde af direktiver om minimumsharmonisering har EU-lovgiver imidlertid bevidst indrømmet medlemsstaterne en mulighed for at opretholde eller vedtage strengere foranstaltninger. Vedtagelsen eller opretholdelsen af strengere bestemmelser forudsætter, at de ikke kan bringe virkeliggørelsen af det i direktivet foreskrevne resultat i alvorlig fare, og at de i øvrigt er i overensstemmelse med den primære ret³⁸. De heraf følgende begrænsninger af de grundlæggende frihedsrettigheder kan på området for minimumsharmonisering begrundes med direktivets formål som hensyn, der er knyttet til den offentlige orden³⁹, såfremt de ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det forfulgte formål⁴⁰.

76. Sædvanligvis vedrører dette det tilfælde, at medlemsstaten gennemfører en generel direktivbestemmelse ved at vedtage en mere specifik og strengere bestemmelse eller f.eks. i forbindelse med gennemførelsen ændrer en tærskelværdi, der er fastlagt som minimumsstandard i direktivet, og herved skærper de retlige krav.

77. Den foreliggende situation adskiller sig fra disse tilfælde ved, at Kongeriget Belgien ikke blot har gennemført en direktivbestemmelse ved at gøre den strengere, men helt har undladt at gennemføre en konkret bestemmelse i ATAD. I denne henseende har Kongeriget Belgien gjort gældende, at det kun er ATAD's artikel 7 og artikel 8, stk. 1-4, der fastsætter den minimumsstandard for beskyttelse af nationale selskabsskattegrundlag, som obligatorisk skal gennemføres af medlemsstaterne. De i ATAD's artikel 8, stk. 5-7, fastsatte undtagelser fra medregningen i skattegrundlaget, der har til formål at forhindre dobbeltbeskatning, begrænser derimod opfyldelsen af dette formål og skal ikke nødvendigvis gennemføres af medlemsstaterne.

³⁶ – Dom af 27.10.2011, Kommissionen mod Polen (C-311/10, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:702, præmis 59), og af 22.12.2010, Gavieiro Hohlenberg og Iglesias Torres (C-444/09 og C-456/09, EU:C:2010:819, præmis 64).

³⁷ – Dom af 14.1.2010, Kommissionen mod Den Tjekkiske Republik (C-343/08, EU:C:2010:14, præmis 39-42).

³⁸ – Dom af 7.7.2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

³⁹ – Vedrørende begrænsninger af de frie kapitalbevægelser jf. dom af 2.3.2023, PrivatBank m.fl. (C-78/21, EU:C:2023:137, præmis 63), og af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed) (C-78/18, EU:C:2020:476, præmis 89).

⁴⁰ – Dom af 18.1.2024, Regionalna direksia »Avtomobilna administratsia« Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, præmis 35), og af 7.7.2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, præmis 44).

Hvis en medlemsstat f.eks. i tilfælde af arrangementer, der ikke er reelle, ikke fastsætter et skattefradrag i henhold til ATAD's artikel 8, stk. 7, sikres der blot et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag.

78. Domstolen har allerede taget stilling til direktiver, der kun fastsatte en minimumsharmonisering – dog inden for forbrugerbeskyttelsesretten. Også i disse tilfælde blev det med den nationale gennemførelseslov tilsigtet at virkeliggøre direktivets formål i højere grad, hvorfor det – ligesom i den foreliggende sag – blev undladt at gennemføre en i direktivet fastsat undtagelse.

79. Domstolen skulle f.eks. bedømme dette i sagen *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid*⁴¹. Denne sag vedrørte direktiv 93/13/EØF om urimelige kontraktvilkår i forbruger aftaler⁴², hvis artikel 4, stk. 2, fastsætter, at et kontraktvilkårs urimelighed hverken kan følge af aftalens hovedgenstand eller forholdet mellem ydelsen og modydelsen, for så vidt vilkåret er affattet klart og forståeligt. I henhold til direktivets artikel 8 kan medlemsstaterne inden for det område, der omfattes af dette direktiv, vedtage eller bevare strengere bestemmelser, der er forenelige med traktaten, for at sikre en mere omfattende beskyttelse af forbrugerne. Den spanske lovgivning, hvorved direktiv 93/13/EØF blev gennemført i national ret, overtog ikke de i direktivets artikel 4, stk. 2, fastsatte undtagelser. Derimod kan et vilkår, der er affattet klart og forståeligt, på grundlag af denne spanske lovgivning som følge af sin hovedgenstand eller forholdet mellem pris og ydelse anses for at være urimeligt. Domstolen fastslog i forlængelse af generaladvokat Trstenjaks forslag til afgørelse⁴³, at denne manglende gennemførelse af undtagelsesbestemmelsen var lovlig, eftersom den spanske lovgivning i overensstemmelse med formålet om minimumsharmonisering⁴⁴ tog sigte på at sikre et højere forbrugerbeskyttelsesniveau⁴⁵.

80. Heraf kan det udledes, at medlemsstaternes forpligtelse til at gennemføre direktivet, såfremt der kun er foretaget en minimumsharmonisering, ikke omfatter undtagelsesbestemmelser, hvis manglende gennemførelse vil opfylde det med direktivet tilstræbte formål i højere grad, end hvad der ville være tilfældet, hvis de blev gennemført. I forbindelse med et direktiv om minimumsharmonisering skal en undtagelsesbestemmelse, der begrænser opfyldelsen af direktivets formål, med andre ord ikke nødvendigvis gennemføres.

81. Ligesom direktiv 93/13/EØF i sagen *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* tillod strengere nationale bestemmelser i medlemsstaterne »for at sikre en mere omfattende beskyttelse af forbrugerne«⁴⁶, giver ATAD's artikel 3 i den foreliggende sag mulighed for anvendelse af »nationale eller aftalebaserede bestemmelser, der har til formål at sikre et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag«. Også ATAD foretager dermed kun en minimumsharmonisering.

⁴¹ – Dom af 3.6.2010 (C-484/08, EU:C:2010:309).

⁴² – Rådets direktiv af 5.4.1993 (EFT 1993, L 95., s. 29) i den oprindelige affattelse. Ændringerne ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2011/83/EU af 25.10.2011 om forbrugerrettigheder (EUT 2011, L 304, s. 64) og Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2019/2161 af 27.11.2019 (EUT 2019, L 328, s. 7) var endnu ikke relevante i sag C-484/08.

⁴³ – Forslag til afgørelse *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2009:682, punkt 87).

⁴⁴ – Dom af 3.6.2010, *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2010:309, præmis 28 ff.).

⁴⁵ – Dom af 3.6.2010, *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2010:309, præmis 40).

⁴⁶ – Artikel 8 i direktiv 93/13.

82. For at fastslå, om ATAD's artikel 8, stk. 7, som ikke er blevet gennemført, udgør en undtagelsesbestemmelse, som begrænser opfyldelsen af direktivets formål, er det atter nødvendigt at drøfte reguleringsmekanismen. ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), opstiller det princip, at det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst, som hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle, skal medregnes i skattegrundlaget for det i indlandet etablerede skattesubjekt. Med denne regel tilsigtes det, at skattesubjektet i sidste ende beskattes, således som vedkommende ville være blevet beskattet uden det ikke-reelle arrangement. Det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst medregnes dermed, i det omfang den hidrører fra arrangementer, der ikke er reelle, i det kontrollerende skattesubjekts indkomst. ATAD's artikel 8, stk. 7, fraviger dette princip, for så vidt som det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst på grund af det heri fastsatte skattefradrag ikke længere beskattes i fuldt omfang i indlandet. Herved begrænses lovgivningens formål (beskyttelse af det nationale selskabsskattegrundlag). »Offeret« for et arrangement, der ikke er reelt, modtager et mindre skatteprovenu, end hvis der var blevet valgt et reelt arrangement.

83. I denne henseende finder det ovennævnte princip, der fremgår af sagen Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, anvendelse i den foreliggende sag. I henhold hertil vil den manglende gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, ikke udgøre et traktatbrud fra Kongeriget Belgiens side, såfremt den bidrager til en mere omfattende opfyldelse af direktivets formål [herom under a)] og desuden ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det [herom under b)].

a) Mere omfattende opfyldelse af direktivets formål ved manglende gennemførelse af artikel 8, stk. 7

84. Den manglende gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, skal for det første føre til en mere omfattende opfyldelse af ATAD's formål. Det skal derfor afklares, hvoraf ATAD's formål fremgår.

85. I den førnævnte sag Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid blev der i denne henseende kun taget udgangspunkt i forbrugerbeskyttelsen, hvortil der henvises i artikel 8 i direktiv 93/13/EØF, som blot fastlægger minimumsharmoniseringsstandard. For så vidt bør der her tages udgangspunkt i ATAD's artikel 3.

86. Beskyttelsen af »nationale selskabsskattegrundlag«, som nævnes i ATAD's artikel 3, virkeliggøres i højere grad ved en manglende gennemførelse af fradragsmuligheden i artikel 8, stk. 7. Først og fremmest har risikoen for at måtte afværge en yderligere beskatning i det kontrollerede selskabs etableringsstat en afskrækkende virkning over for overførsel af indtægter til udlandet og beskytter derfor det nationale selskabsskattegrundlag yderligere.

87. I modsætning til Kommissionens argumentation, i hvilken forbindelse den kun har henvist til femte betragtning, kan den heri nævnte samtidige forebyggelse af markedshindringer såsom dobbeltbeskatning ikke anses for at være et selvstændigt formål med direktivet. Navnlig følger dobbeltbeskatningen af direktivet selv, nemlig af pligten til at foretage en medregningsbeskatning, og kun hvis det lægges til grund, at staten med den laveste beskatning selv har en beskatningsret som følge af det ikke-reelle arrangement. Det ville derfor være usammenhængende at lægge til grund, at direktivet har til formål at undgå dobbeltbeskatning, når risikoen følger af direktivet selv (her på grund af pligten til at foretage en medregningsbeskatning).

88. Dette bekræftes af en nærmere betragtning af ATAD. ATAD fastlægger, som det fremgår af titlen, »regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion«. Heraf er det kun udtrykket »bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse«, der beskriver direktivets formål. Tilføjes »der direkte indvirker på det indre markeds funktion« begrænser med henblik på retsgrundlaget i artikel 115 TEUF (jf. ovenfor under 1) den gruppe af metoder til skatteundgåelse, der er omfattet heraf, uden at definere et selvstændigt formål.

89. Allerede i første betragtning anføres det, at det er vigtigt at genoprette »tilliden til retfærdigheden af skattesystemerne« og »sætte regeringerne i stand til effektivt at udøve deres skattemæssige suverænitet«. Også 2., 3., 5., 14. og 16. betragtning omtaler bekæmpelsen af skatteundgåelse som direktivets formål.

90. I øvrigt er det i direktivet først og fremmest metoderne til skatteundgåelse, der anses for at udgøre en markedshindring. Dette fremgår allerede af direktivets titel (»metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion«) og bekræftes af anden betragtning til direktivet, hvori følgende anføres: »Af hensyn til et velfungerende indre marked er det afgørende, at medlemsstaterne som minimum opfylder deres forpligtelser vedrørende BEPS, og at de mere generelt iværksætter tiltag til at bekæmpe metoder til skatteundgåelse og sikre en fair og effektiv beskatning i Unionen [...]« Også 16. betragtning peger i denne retning, idet det anføres, at »hovedmålet for dette direktiv er at forbedre det indre markeds modstandsevne som helhed over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse«.

91. »[H]indringer på markedet såsom dobbeltbeskatning« omtales kun i femte betragtning. Det ville imidlertid være en overvurdering af en enkelt betragtningens betydning, hvis der heraf blev udledt et yderligere, selvstændigt formål med direktivet, mens det uomtvistelige hovedformål med direktivet er anført i mindst fem betragtninger, i titlen og i selve den dispositive del (jf. ATAD's artikel 3). Ingen af de materielle bestemmelser i ATAD omhandler problemstillingen med dobbeltbeskatning mellem medlemsstaterne nærmere, bortset fra artikel 8, stk. 7, som imidlertid også »kun« vedrører selvskabt dobbeltbeskatning. Det er mere nærliggende at betragte undgåelsen af dobbeltbeskatning i de tilfælde, hvor en sådan kan opstå på grund af direktivet, som et udtryk for proportionalitetsprincippet.

92. I femte betragtning, tredje punktum, anføres følgende: »Hvis anvendelsen af disse regler giver anledning til dobbeltbeskatning, bør skattesubjekterne indrømmes lettelse i form af et fradrag for den skat, der er betalt i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, alt efter omstændighederne.« Med hensyn til den i ATAD's artikel 7, stk. 2, omhandlede medregningsbeskatning i tilfælde af kontrollerede udenlandske selskaber er dette imidlertid kun møntet på muligheden i litra a), hvor der faktisk kan opstå en dobbeltbeskatning mellem to medlemsstater. I de i litra b) omhandlede tilfælde kan der derimod som beskrevet ovenfor (punkt 46 ff.) slet ikke opstå nogen dobbeltbeskatning, i hvert fald ikke mellem medlemsstater.

93. Det kan dermed lades ude af betragtning, om Unionen overhovedet har kompetence til at vedtage et direktiv om *generel fjernelse* af dobbeltbeskatning i medlemsstaternes direkte skatte- og afgiftsret. En dobbeltbeskatning følger nemlig af medlemsstaternes udøvelse af deres beskatningsbeføjelse. I denne henseende har Domstolen allerede gentagne gange fastslået, at ugunstige virkninger, som kan følge af, at forskellige medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden, i det omfang en sådan udøvelse af beskatningskompetencen ikke udgør forskelsbehandling, ikke udgør restriktioner, som er forbudt

i henhold til traktaterne⁴⁷.

94. Den manglende gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, medfører altså en mere omfattende opfyldelse af direktivets formål som fastlagt i artikel 3 om beskyttelse af det nationale selskabsskattegrundlag, end hvad der ville være tilfældet, hvis denne bestemmelse var blevet gennemført.

b) Overholdelse af kravet om nødvendighed

95. Den manglende gennemførelse er også nødvendig, eftersom der i de i ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), omhandlede tilfælde sædvanligvis slet ikke er nogen risiko for dobbeltbeskatning (jf. allerede punkt 46 ff. ovenfor). Den manglende gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, medfører for de berørte selskaber, der har valgt et relevant ikke-reelt arrangement, en forøget byrde i form af praktiske vanskeligheder (jf. herom punkt 67 ff. ovenfor). I denne henseende har denne forøgede byrde et afskrækkende formål, idet det vender den økonomiske tilskyndelse til overførsel af overskud til andre stater med lavere beskatning til det modsatte. Dermed går foranstaltningen ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte formål.

c) Delkonklusion

96. Det i artikel 8, stk. 7, fastsatte fradrag af den skat, der er betalt i udlandet af det kontrollerede udenlandske selskab, var dermed som en undtagelsesbestemmelse, der begrænser opfyldelsen af netop dette formål med direktivet, ikke omfattet af forpligtelsen til at gennemføre ATAD, hvorved der blev foretaget en minimumsharmonisering. Ved den manglende gennemførelse af artikel 8, stk. 7, har Kongeriget Belgien dermed ikke tilsidesat sin gennemførelsesforpligtelse. Også af denne grund er Kommissionens søgsmål ugrundet.

C. Sammenfatning

97. Dermed er det angivelige traktatbrud som følge af manglende gennemførelse af ATAD's artikel 8, stk. 7, i forbindelse med valget af medregningsbeskatningen i henhold til ATAD's artikel 7, stk. 2, litra b), allerede ved en formålsorienteret fortolkning af denne bestemmelse, men i hvert fald fordi direktivet i henhold til artikel 3 kun foretager en minimumsharmonisering, ugrundet.

VI. Sagsomkostninger

98. I henhold til Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Eftersom Kommissionen har tabt sagen, bør den i overensstemmelse med Kongeriget Belgiens påstand pålægges at betale sagsomkostningerne.

⁴⁷ – Dom af 3.6.2010, Kommissionen mod Spanien (C-487/08, EU:C:2010:310, præmis 56); jf. i denne retning dom af 16.7.2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, præmis 27), af 20.5.2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, præmis 41, 42 og 47), og af 14.11.2006, Kerckhaert og Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, præmis 19, 20 og 24).

99. I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 1, bærer medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. I medfør af denne bestemmelse bør Kongeriget Belgien bære sine egne omkostninger.

VII. Forslag til afgørelse

100. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den træffer følgende afgørelse:

- »1) Kongeriget Belgien frifindes.
- 2) Europa-Kommissionen betaler sagsomkostningerne.
- 3) Kongeriget Nederlandene bærer sine egne omkostninger.«