

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

12. september 2006 *

I sag C-196/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Special Commissioners of Income Tax, London (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 29. april 2004, indgået til Domstolen den 3. maj 2004, i sagen:

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

mod

Commissioners of Inland Revenue,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann og A. Rosas samt dommerne J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (refererende dommer), E. Juhász, G. Arestis og A. Borg Barthet,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. december 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd ved barrister J. Ghosh og adviser J. Henderson
- Det Forenede Kongeriges regering ved R. Caudwell, som befuldmægtiget, bistået af D. Anderson, QC, og barristers M. Lester og D. Ewart
- den belgiske regering ved E. Dominkovits, som befuldmægtiget
- den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved A. Tiemann og U. Forsthoff, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved L. Fraguas Gadea og M. Muñoz Pérez, som befuldmægtigede

- den franske regering ved G. de Bergues og C. Mercier, som befuldmægtigede
- Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af R.L. Nesbitt og A. Collins, SC, og P. McGarry, BL
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. Cingolo
- den cypriotiske regering ved A. Pantazi, som befuldmægtiget
- den portugisiske regering ved L. Fernandes og J. de Menezes Leitão, som befuldmægtigede
- den finske regering ved A. Guimaraes-Purokoski, som befuldmægtiget
- den svenske regering ved A. Kruse og I. Willfors, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. maj 2006,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF.
- 2 Anmodningen er indgivet under en sag anlagt af Cadbury Schweppes plc (herefter »CS«) og Cadbury Schweppes Overseas Ltd (herefter »CSO«) mod Commissioners of Inland Revenue angående det forhold, at sidstnævnte selskab er blevet beskattet af overskud optjent i 1996 i Cadbury Schweppes Treasury International (herefter »CSTI«), der er et datterselskab i Cadbury Schweppes-koncernen og etableret i International Financial Services Center (center for internationale finansielle tjenesteydelser), Dublin (Irland) (herefter »IFSC«).

De nationale bestemmelser

- 3 Ifølge skattelovgivningen i Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bliver et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat (herefter »det hjemmehørende selskab«) i henhold til nævnte lovgivning, pålagt selskabsskat i denne medlemsstat af sit globale overskud. Det globale overskud omfatter overskud, der er optjent i filialer eller agenturer, hvorigennem det hjemmehørende selskab udøver virksomhed uden for Det Forenede Kongerige.

- 4 Det hjemmehørende selskab beskattes derimod i princippet ikke af sine datterselskabers overskud på det tidspunkt, hvor det optjenes. Det hjemmehørende selskab beskattes heller ikke af udbytte, der udloddes af et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Udbytte, der udloddes til et hjemmehørende selskab af et datterselskab, der er hjemmehørende i udlandet, beskattes derimod hos det hjemmehørende selskab. For at undgå dobbeltbeskatning foreskriver Det Forenede Kongeriges skattelovgivning imidlertid en skattegodtgørelse til det hjemmehørende selskab svarende til den skat, det udenlandske datterselskab har betalt ved optjeningen af overskuddet.
- 5 Det Forenede Kongeriges lovgivning om kontrollerede udenlandske selskaber herefter (»CFC-selskaber«) indeholder en undtagelse fra hovedreglen om, at et hjemmehørende selskab ikke beskattes af overskuddet i et datterselskab på det tidspunkt, hvor det optjenes.
- 6 Disse regler, der er indeholdt i section 747-756 i og tillæg 24-26 til Income and Corporation Taxes Act 1988 (lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat), bestemmer, at overskud i et CFC-selskab — det vil i henhold til den udgave af disse regler, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »CFC-lovgivningen«), sige et udenlandsk selskab, hvori et hjemmehørende selskab ejer en andel på over 50% — medregnes i det hjemmehørende selskabs indkomst og beskattes hos dette selskab, idet der til gengæld ydes en godtgørelse for den skat, der er betalt af CFC-selskabet i den stat, hvor dette er hjemmehørende. Hvis det nævnte overskud senere udbetales som udbytte til det hjemmehørende selskab, anses den skat, som det hjemmehørende selskab har betalt til Det Forenede Kongerige af CFC-selskabets overskud, for en tillægsskat, som CFC-selskabet har betalt i udlandet, og modregnes i den skat, som det hjemmehørende selskab skal betale af udbyttet.
- 7 CFC-lovgivningen skal finde anvendelse, når CFC-selskabet i sin hjemstat »beskattes på et lavt niveau«, hvilket i henhold til denne lovgivning er tilfældet i ethvert regnskabsår, hvori den skat, som CFC-selskabet har betalt, er mindre end tre fjerdedele af den skat, der skulle have været betalt i Det Forenede Kongerige af de skattepligtige overskud, som de ville have været beregnet med henblik på beskatning i denne medlemsstat.

8 Der gælder en række undtagelser for den beskatning, der følger af anvendelsen af CFC-lovgivningen. I henhold til den udgave af denne lovgivning, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fandt denne beskatning ikke anvendelse i følgende tilfælde:

- når CFC-selskabet forfølger en »acceptabel udlodningspolitik«, hvilket indebærer, at en bestemt procentdel (i 1996 90%) af CFC-selskabets overskud udbetales inden for 18 måneder fra deres optjening og beskattes hos det hjemmehørende selskab
- når CFC-selskabet udøver »fritaget virksomhed« som omhandlet i denne lovgivning, såsom visse handelsaktiviteter, der foretages fra et driftssted
- når CFC-selskabet opfylder betingelsen om »public quotation«, hvilket indebærer, at 35% af stemmerettighederne ejes af offentligheden, og at datterselskabet er noteret og handlet på en anerkendt børs, og
- når CFC-selskabets skattepligtige overskud ikke overstiger 50 000 GBP (de minimis-undtagelsen).

9 Den beskatning, der er foreskrevet i CFC-lovgivningen, er også udelukket, når den såkaldte »begrundelsestest« er opfyldt. Denne test indeholder to kumulative betingelser.

- 10 For det første skal det hjemmehørende selskab — når de transaktioner, der har givet anledning til CFC-selskabets overskud i det pågældende regnskabsår, fører til en nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige i forhold til den skat, der skulle have været betalt, hvis disse transaktioner ikke var foretaget, og denne nedsættelse beløbsmæssigt overstiger en vis grænse — godtgøre, at en sådan nedsættelse ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med disse transaktioner.
- 11 For det andet skal det hjemmehørende selskab godtgøre, at det ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med CFC-selskabets eksistens i den pågældende regnskabsperiode at opnå en nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige ved at flytte om på overskud. I henhold til lovgivningen foreligger der omflytning af overskud, hvis det er rimeligt at formode, at indtægterne ville have været oppebåret af en person, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og være blevet beskattet hos denne, hvis CFC-selskabet eller et koncernforbundet selskab, der er hjemmehørende i et andet land end Det Forenede Kongerige, ikke havde eksisteret.
- 12 Det fremgår også af forelæggelsesafgørelsen, at Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder i 1996 har offentliggjort en liste over lande, hvori et CFC-selskab under visse betingelser kan stiftes og udøve sin virksomhed og herved blive anset for at opfylde betingelserne for fritagelse for den beskatning, der er foreskrevet i CFC-lovgivningen.

Baggrunden for tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 13 CS, der er et hjemmehørende selskab, er moderselskabet i Cadbury Schweppes-koncernen, der er sammensat af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, i andre medlemsstater og i tredjelande. Koncernen omfatter bl.a. to datterselskaber i Irland, Cadbury Schweppes Treasury Services (herefter »CSTS«) og CSTI, som CS ejer indirekte gennem en kæde af datterselskaber med CSO i toppen.

- 14 CSTS og CSTI, der begge er etableret i IFSC, blev på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen beskattet med en skattesats på 10%.
- 15 CSTS' og CSTI's virksomhed består i at rejse midler og stille disse midler til rådighed for datterselskaberne i Cadbury Schweppes-koncernen.
- 16 Ifølge forelæggelsesafgørelsen erstatter CSTS en tilsvarende struktur, der omfattede et selskab hjemmehørende på Jersey. CSTS blev oprettet med tre formål for øje. For det første drejede det sig om at afhjælpe et skatteproblem, som skattepligtige personer i Canada, der havde præferenceaktier i CS, var stødt ind i, for det andet om at undgå at skulle indhente samtykke fra Det Forenede Kongeriges myndigheder til udenlandsk långivning, og for det tredje om at nedsætte kildeskatten af udbytte, der betales inden for koncernen, under ordningen i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6). I henhold til forelæggelsesafgørelsen kunne alle disse formål være nået, hvis CSTS var blevet stiftet i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning og havde været hjemmehørende i denne medlemsstat.
- 17 CSTI er et datterselskab af CSTS. Ifølge den forelæggende ret blev selskabet stiftet i Irland for ikke at blive omfattet af visse bestemmelser om udenlandsk valuta i Det Forenede Kongeriges skattelovgivning.
- 18 Ifølge forelæggelsesafgørelsen står det fast, at CSTS og CSTI er etableret i Dublin udelukkende med det formål, at overskuddene fra den interne finansieringsvirksomhed i Cadbury Schepptes-koncernen kunne blive beskattet efter ordningen i IFSC-centret.

- 19 Som følge af den skattesats, der anvendes på selskaber, der er etableret i dette center, bliver overskuddene i CSTS og CSTI »beskattet på et lavt niveau« i CFC-lovgivningens forstand. Hvad angår regnskabsåret 1996 fandt Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder, at ingen af betingelserne for at undgå den beskatning, der er omhandlet i denne lovgivning, kunne anvendes på disse datterselskaber.
- 20 Commissioners of Inland Revenue afkrævede derfor ved afgørelse af 18. august 2000 i henhold til CFC-lovgivningen CSO et beløb på 8 638 633,54 GBP i selskabsskat af overskud optjent i CSTI i det regnskabsår, der udløb den 28. december 1996. Skatteansættelsen vedrører kun overskud optjent i CSTI, da CSTS i samme regnskabsår led tab.
- 21 Den 21. august 2000 har CS og CSO anlagt sag til prøvelse af denne skatteansættelse ved Special Commissioners of Income Tax, London. De har for denne ret gjort gældende, at CFC-lovgivningen er i strid med artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF.
- 22 Den forelæggende ret har anført, at den står over for en række tvivlsspørgsmål angående anvendelsen af fællesskabsretten på den sag, der verserer for den.
- 23 Den stiller for det første spørgsmålet, om CS ved at stifte og indskyde kapital i selskaber i en anden medlemsstat alene med det formål at drage fordel af en mere

fordelagtig skatteordning end den, der er gældende i Det Forenede Kongerige, har misbrugt de friheder, der er indført ved EF-traktaten.

- 24 Såfremt CS ikke har foretaget andet end faktisk at gøre brug af disse friheder, stiller den for det andet det spørgsmål, om CFC-lovgivningen under de i denne sag foreliggende omstændigheder må anses for at udgøre en hindring for udøvelsen af disse friheder eller en forskelsbehandling.
- 25 For det tilfælde, at nævnte lovgivning må anses for en hindring for de i traktaten knæsatte friheder, stiller den forelæggende ret for det tredje det spørgsmål, om den omstændighed, at CS ikke skal betale mere skat, end CSTS og CSTI skulle have betalt, hvis de havde været etableret i Det Forenede Kongerige, udelukker, at der foreligger en sådan hindring. Den stiller også spørgsmål om betydningen dels af forskellen på visse punkter mellem reglerne for skattetilsvarets beregning med hensyn til CSTS' og CSTI's indtægter og de almindelige regler, der finder anvendelse på CS' datterselskaber i denne medlemsstat, dels af den omstændighed, at et CFC-selskabs tab ikke kan fradrages i et andet CFC-selskabs overskud eller i overskud i CS og dets datterselskaber i Det Forenede Kongerige, selv om der ville have været ret til et sådant fradrag, hvis CSTS og CSTI havde været etableret i denne medlemsstat.
- 26 For det tilfælde, at CFC-lovgivningen må anses for at kunne indebære en forskelsbehandling, stiller retten for det fjerde det spørgsmål, om der skal drages en parallel mellem de faktiske omstændigheder i hovedsagen og det tilfælde, at CS havde stiftet datterselskaber i Det Forenede Kongerige, eller det tilfælde, at selskabet havde oprettet datterselskaber i en medlemsstat, hvor der ikke gælder en lavere skattesats i denne lovgivnings forstand.

- 27 For det tilfælde, at CFC-lovgivningen måtte anses for at udgøre en forskelsbehandling eller en hindring for etableringsfriheden, stiller retten for det femte det spørgsmål, om denne lovgivning kan være begrundet i hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse, idet dens formål er at hindre, at overskud, der er skattepligtige i Det Forenede Kongerige, formindskes eller flyttes væk, og i givet fald, om lovgivningen kan anses for forholdsmæssig under hensyn til sit formål og den undtagelse, som gælder for selskaber, der i modsætning til CS i forbindelse med begrundelsestesten kan godtgøre, at de ikke havde en skatteundragelseshensigt.
- 28 Special Commissioners of Income Tax, London, har i betragtning af disse forskellige spørgsmål besluttet at udsætte sagen og af forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der under angivne omstændigheder bestemmer, at et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, skal beskattes af overskud i et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, hvor det beskattes med en lavere skattesats?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 29 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der under visse betingelser bestemmer, at moderselskabet skal beskattes af overskud, der er optjent i et CFC-selskab.

- 30 Dette spørgsmål må fortolkes således, at det også omfatter artikel 48 EF, hvorefter selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, med henblik på anvendelsen af traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ligestilles med de i artikel 43 EF omhandlede fysiske personer, der er statsborgere i medlemsstaterne.
- 31 I henhold til fast retspraksis er nationale bestemmelser, der finder anvendelse på det forhold, at en statsborger i den pågældende medlemsstat ejer en andel af kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham mulighed for at udøve en vis indflydelse på beslutningerne i dette selskab og for at træffe afgørelse om selskabets drift, omfattet af det materielle anvendelsesområde for traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (jf. i denne retning dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22, og af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 37).
- 32 I den foreliggende sag vedrører CFC-lovgivningen beskatningen under visse betingelser af overskud i datterselskaber, der er oprettet uden for Det Forenede Kongerige, og hvori et hjemmehørende selskab ejer en andel, der sikrer det kontrollen med datterselskaberne. Lovgivningen skal derfor undersøges med hensyn til artikel 43 EF og 48 EF.
- 33 Under den antagelse, at denne lovgivning, således som sagsøgerne i hovedsagen og Irland har gjort gældende, har restriktive virkninger for den frie udveksling af tjenesteydelser og for de frie kapitalbevægelser, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan under alle omstændigheder ikke begrunde en selvstændig undersøgelse af den nævnte lovgivning med hensyn til artikel 49 EF og 56 EF (jf. i denne retning dom af 14.10.2004, sag C-36/02, Omega, Sml. I, s. 9609, præmis 27).

- 34 Før CFC-lovgivningen undersøges med hensyn til artikel 43 EF og 48 EF, skal der tages stilling til den forelæggende rets indledende spørgsmål om, hvorvidt den omstændighed, at et selskab, der er etableret i en medlemsstat, opretter og indskyder kapital i selskaber i en anden medlemsstat alene med det formål at drage fordel af en mere fordelagtig skatteordning, der er gældende i denne anden medlemsstat, udgør et misbrug af etableringsfriheden.
- 35 Ganske vist kan en medlemsstats statsborgere ikke gennem misbrug af de ved traktaten indrømmede muligheder forsøge at unddrage sig deres egen nationale lovgivning. De kan ikke på svingagtig vis eller med henblik på misbrug gøre fællesskabsbestemmelserne gældende (dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, præmis 25, af 3.10.1990, sag C-61/89, Bouchoucha, Sml. I, s. 3551, præmis 14, og af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 24).
- 36 Den omstændighed, at en fællesskabsborger, hvad enten det er en fysisk eller juridisk person, har haft til hensigt at drage fordel af en fordelagtig skattelovgivning, der er gældende i en anden medlemsstat end den, hvori personen er hjemmehørende, tillader imidlertid ikke i sig selv, at personen fratages muligheden for at påberåbe sig traktatens bestemmelser (jf. i denne retning dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Barbier, Sml. I, s. 15013, præmis 71).
- 37 Hvad angår etableringsfriheden har Domstolen allerede fastslået, at den omstændighed, at et selskab er blevet oprettet i en medlemsstat med det formål at drage fordel af en mere fordelagtig lovgivning, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at konkludere, at der foreligger misbrug af denne frihed (jf. i denne retning Centrosdommen, præmis 27, og dom af 30.9.2003, sag C-167/01, Inspire Art, Sml. I, s. 10155, præmis 96).

- 38 Heraf følger, som sagsøgerne i hovedsagen og den belgiske regering samt den cypriotiske regering under retsmødet har gjort gældende, at den omstændighed, at CS i det foreliggende tilfælde har besluttet at oprette CSTS og CSTI i IFSC med det erklærede formål at drage fordel af den fordelagtige skatteordning, som opnås med en sådan etablering, ikke i sig selv udgør misbrug. Denne omstændighed er derfor ikke til hinder for, at CS kan påberåbe sig artikel 43 EF og 48 EF (jf. i denne retning Centros-dommen, præmis 18, og Inspire Art-dommen, præmis 98).
- 39 Det skal derfor undersøges, om artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for anvendelsen af en lovgivning som CFC-lovgivningen.
- 40 Ifølge fast retspraksis skal medlemsstaterne, selv om direkte beskatning henhører under disses kompetence, dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, og af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29).
- 41 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 43 EF, og som indebærer adgang 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, omfatter i henhold til artikel 48 EF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, Marks & Spencer-dommen, præmis 30, og dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 29).

- 42 Selv om traktatbestemmelserne om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, og Marks & Spencer-dommen, præmis 31).
- 43 Det er i den foreliggende sag ubestridt, at CFC-lovgivningen indebærer en forskellig behandling af hjemmehørende selskaber afhængigt af beskatningsniveauet for det selskab, hvori de ejer en andel, der sikrer dem kontrollen med dette.
- 44 Når et hjemmehørende selskab har oprettet et CFC-selskab i en medlemsstat, hvori CFC-selskabet beskattes på et lavt niveau i CFC-lovgivningens forstand, henføres overskud, der optjenes af et sådant kontrolleret selskab, i henhold til denne lovgivning til moderselskabet, der beskattes af disse overskud. Når det kontrollerede selskab er oprettet og beskattes i Det Forenede Kongerige eller i en stat, hvor det ikke beskattes på et lavt niveau i den nævnte lovgivnings forstand, finder denne lovgivning derimod ikke anvendelse, og det hjemmehørende selskab beskattes i så tilfælde ikke af det kontrollerede selskabs overskud i henhold til Det Forenede Kongeriges selskabsskattelovgivning.
- 45 Denne forskelsbehandling skaber en skattemæssig ulempe for det hjemmehørende selskab, som er omfattet af CFC-lovgivningen. Selv om man, som Det Forenede Kongeriges regering samt den danske, den tyske, den portugisiske, den finske og den

svenske regering mener man bør, tager hensyn til den af den forelæggende ret nævnte eventuelle omstændighed, at et sådant hjemmehørende selskab ved at blive beskattet af overskuddet i et CFC-selskab, der er omfattet af nævnte lovgivnings anvendelsesområde, muligvis ikke betaler en højere skat end den, der ville være pålignet af disse overskud, hvis de var blevet optjent af et datterselskab, der var etableret i Det Forenede Kongerige, står det ikke desto mindre fast, at ved anvendelsen af en sådan lovgivning beskattes dette hjemmehørende selskab af overskud i en anden juridisk person. Dette er imidlertid ikke tilfældet for et hjemmehørende selskab, der har et datterselskab, der beskattes i Det Forenede Kongerige, eller hvis datterselskab, der er etableret uden for denne medlemsstat, ikke beskattes på et lavt niveau.

⁴⁶ Som sagsøgerne i hovedsagen, Irland og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, kan den særlige skattemæssige behandling, der følger af CFC-lovgivningen, og den ulempe, der følger heraf for de hjemmehørende selskaber, der har et datterselskab, der i en anden medlemsstat beskattes på et lavt niveau, hindre udøvelsen af etableringsfriheden for disse selskaber ved at afholde dem fra at oprette, erhverve eller opretholde et datterselskab i en medlemsstat, hvori dette beskattes på et sådant niveau. De udgør således en hindring for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF og 48 EF.

⁴⁷ En sådan hindring vil kun være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 26, og af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 49, samt Marks & Spencer-dommen, præmis 35).

- 48 Det Forenede Kongeriges regering har, støttet af den danske, den tyske, den franske, den portugisiske, den finske og den svenske regering, gjort gældende, at CFC-lovgivningen har til formål at bekæmpe en særlig form for skatteunddragelse, der består i, at et hjemmehørende selskab kunstigt overfører overskud fra den medlemsstat, hvori overskuddet er optjent, til en stat, der beskatter på et lavt niveau, ved at oprette et datterselskab i sidstnævnte stat og ved at foretage transaktioner, hvis hovedformål er at gennemføre en sådan overførsel til gavn for dette datterselskab.
- 49 Det følger herved af fast retspraksis, at den omstændighed, at der foreligger en fordel på grund af en lav beskatning af et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor moderselskabet er etableret, ikke i sig selv tillader sidstnævnte medlemsstat at opveje denne fordel ved hjælp af en mindre fordelagtig skattebehandling af moderselskabet (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 21, jf. også analogt dom af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 44, og af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 52). Hensynet til at undgå et tab af skatteindtægter hører ikke til de hensyn, der er anført i artikel 46, stk. 1 EF, og kan heller ikke anses for at være et af de tvingende almene hensyn, som kan begrunde en restriktion for en ved traktaten indført frihed (jf. i denne retning dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 56, samt Skandia og Ramstedt-dommen, præmis 53).
- 50 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at den omstændighed i sig selv, at et hjemmehørende selskab opretter en sekundær etablering, såsom et datterselskab, i en anden medlemsstat, ikke kan danne grundlag for en generel formodning for, at der er tale om skattesvig, og tjene som en begrundelse for en foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, som er sikret ved traktaten (jf. i denne retning ICI-dommen, præmis 26, dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, dommen i sagen X og Y, præmis 62, samt dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 27).
- 51 En national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, kan derimod være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, hvis formål er at

omgå den pågældende medlemsstats lovgivning (jf. i denne retning ICI-dommen, præmis 26, dom af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, præmis 37, De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 50, samt Marks & Spencer-dommen, præmis 57).

- 52 Der skal ved vurderingen af den skattepligtige persons adfærd særligt tages hensyn til det formål, der forfølges med etableringsfriheden (jf. i denne retning Centros-dommen, præmis 25, og dommen i sagen X og Y, præmis 42).
- 53 Dette formål er at åbne mulighed for, at en statsborger i en medlemsstat kan foretage en sekundær etablering i en anden medlemsstat for at udøve sin virksomhed dér og således inden for Fællesskabet at begunstige det økonomiske og sociale samarbejde inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed (jf. dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, præmis 21). Etableringsfriheden har i denne henseende til formål at give en fællesskabsstatsborger mulighed for på stabil og vedvarende måde at kunne deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og få fordel heraf (dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25).
- 54 I betragtning af dette integrationsformål i værtsmedlemsstaten forudsætter begrebet etablering som omhandlet i traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheden, at der rent faktisk udøves erhvervsmæssig virksomhed ved hjælp af en fast indretning i denne medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum (jf. dom af 25.7.1991, sag C-221/89, Factortame m.fl., Sml. I, s. 3905, præmis 20, og af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 21). Begrebet forudsætter derfor, at det pågældende selskab faktisk befinder sig i værtsmedlemsstaten og faktisk udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne.

- 55 Heraf følger, at for at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område.
- 56 I lighed med de transaktioner, der er omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 49, og hvorved overførsler af underskud inden for en koncern tilrettelægges således, at de henføres til selskaber, der har hjemsted i de medlemsstater, der anvender de højeste skattesatser, og hvor skatteværdien af underskuddene derfor er størst, kan den type transaktioner, der er beskrevet i foregående præmis, gøre indgreb i medlemsstaternes ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på deres område, og dermed bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 46).
- 57 Det skal i lyset af det anførte undersøges, om den restriktion for etableringsfriheden, der følger af CFC-lovgivningen, kan være begrundet i hensynet til bekæmpelsen af rent kunstige arrangementer; og om den i så fald fremtræder som forholdsmæssig i betragtning af dette formål.
- 58 CFC-lovgivningen omhandler de situationer, hvor et hjemmehørende selskab har oprettet et CFC-selskab, der i den anden medlemsstat, hvor det er hjemmehørende, beskattes på et niveau, der er under tre fjerdedele af det skattebeløb, der havde skullet betales i Det Forenede Kongerige, hvis CFC-selskabets overskud var blevet beskattet i denne medlemsstat.
- 59 Ved at foreskrive, at overskud i et CFC-selskab, der er omfattet af en meget lempelig beskatningsordning, medregnes i moderselskabets skattegrundlag, gør CFC-lov-

givningen det muligt at modvirke foranstaltninger, der ikke har andet formål end at undgå den normalt skyldige skat af overskud, som optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område. Som den franske, den finske og den svenske regering har gjort gældende, er en sådan lovgivning således egnet til at nå det mål, med henblik på hvilket den er blevet vedtaget.

60 Det skal yderligere undersøges, om lovgivningen går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

61 CFC-lovgivningen indeholder et vist antal undtagelser, hvor beskatningen af overskud i CFC-selskaber ikke finder sted hos det hjemmehørende selskab. I henhold til visse af disse undtagelser er det hjemmehørende selskab fritaget for beskatning i situationer, hvor det forekommer udelukket, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har et skattemæssigt formål. Et CFC-selskabs udlodning af næsten hele overskuddet til et hjemmehørende selskab viser således, at det hjemmehørende selskab ikke har til hensigt at undgå beskatning i Det Forenede Kongerige. CFC-selskabets udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed udelukker på sin side, at der foreligger et kunstigt arrangement, der ikke har nogen reel økonomisk forbindelse med værtsmedlemsstaten.

62 Selv om ingen af disse undtagelser finder anvendelse, kan den beskatning, der er foreskrevet i CFC-lovgivningen, undlades, hvis oprettelsen af CFC-selskabet og dets virksomhed opfylder begrundelsestesten. Betingelserne herfor er i det væsentlige, at det hjemmehørende selskab godtgør dels, at den væsentlige nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige, der følger af transaktionerne mellem dette selskab og CFC-selskabet, ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med disse transaktioner, dels at opnåelsen af en nedsættelse af denne skat ved at flytte om på overskud i denne lovgivnings forstand ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med oprettelsen af CFC-selskabet.

- 63 Som sagsøgerne i hovedsagen, den belgiske regering og Kommissionen har anført, kan den omstændighed, at ingen af undtagelserne i CFC-lovgivningen finder anvendelse, og at ønsket om at opnå en skattelettelse har været bevæggrunden for oprettelsen af CFC-selskabet samt for udførelsen af transaktioner mellem dette selskab og det hjemmehørende selskab, ikke være tilstrækkelig til, at det må fastslås, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der udelukkende har til formål at undgå denne beskatning.
- 64 For at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement, kræves det således ud over et subjektivt forhold, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, at det fremgår af de objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges ved etableringsfriheden, således som det er beskrevet i denne doms præmis 54 og 55, ikke er nået, til trods for, at fællesskabsrettens betingelser formelt er opfyldt (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, præmis 52 og 53, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 74 og 75).
- 65 Det er således en betingelse for, at CFC-lovgivningen er forenelig med fællesskabsretten, at den beskatning, der er foreskrevet i denne lovgivning, skal være udelukket, når oprettelsen af CFC-selskabet svarer til en økonomisk realitet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde.
- 66 Denne oprettelse skal svare til en reel etablering, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 52-54.
- 67 Som Det Forenede Kongerige og Kommissionen har anført under retsmødet, skal dette konstateres på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af

tredjemand, angående bl.a. graden af CFC-selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr.

- 68 Hvis efterprøvelsen af sådanne omstændigheder fører til den konklusion, at CFC-selskabet svarer til en fiktiv etablering, hvorfra der ikke faktisk udøves nogen økonomisk virksomhed på værtsmedlemsstatens område, må oprettelsen af CFC-selskabet anses for at udgøre et rent kunstigt arrangement. Dette kunne bl.a. være tilfældet for et datterselskab, som er et »postkasse«- eller »skærm«-selskab (jf. dom af 2.5.2006, sag C-341/04, Eurofood IFSC, Sml. I, s. 1609, præmis 34 og 35).
- 69 Som generaladvokaten har anført i punkt 103 i forslaget til afgørelse, kan den omstændighed, at de aktiviteter, der har ført til CFC-selskabets overskud, lige så godt kunne have været udført af et selskab, der var etableret på den medlemsstats område, hvor det hjemmehørende selskab er etableret, derimod ikke lede til den konklusion, at der foreligger et rent kunstigt arrangement.
- 70 Det hjemmehørende selskab, der i denne henseende er bedst placeret, skal have adgang til at fremlægge dokumentation for, at CFC-selskabets etablering er reel, og at det udøver en faktisk virksomhed.
- 71 I betragtning af de oplysninger, som det hjemmehørende selskab har fremlagt, har de kompetente nationale myndigheder mulighed for med henblik på at få de nødvendige oplysninger vedrørende CFC-selskabets faktiske situation at anvende de mekanismer for samarbejde og udveksling af oplysninger mellem de nationale skattemyndigheder, der er indført ved retlige instrumenter, såsom dem, Irland har nævnt i sine skriftlige bemærkninger, dvs. Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente

myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s 15), og hvad angår den foreliggende sag, overenskomsten indgået den 2. juni 1976 mellem Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Irland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår beskatning af indkomst og kapitalgevinster.

- 72 Det tilkommer i den konkrete sag den forelæggende ret at undersøge, om begrundelsestesten, som den er defineret i CFC-lovgivningen, således som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, kan fortolkes således, at anvendelsen af den beskatning, der er foreskrevet i henhold til denne lovgivning, kan begrænses til rent kunstige arrangementer, eller om de kriterier, hvorpå denne test hviler, modsat betyder, at det hjemmehørende moderselskab, da ingen af de undtagelser, der er omhandlet i denne lovgivning, finder anvendelse, og hensigten om at opnå en nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige spiller en central rolle i de begrundelser, der har ført til oprettelsen af CFC-selskabet, er omfattet af anvendelsesområdet for denne lovgivning, selv om der ikke foreligger objektive omstændigheder, der viser, at der foreligger et arrangement af denne art.
- 73 I det første tilfælde må CFC-lovgivningen anses for forenelig med artikel 43 EF og 48 EF.
- 74 I det andet tilfælde må det derimod, således som sagsøgerne i hovedsagen, Kommissionen og under retsmødet den cypriotiske regering har gjort gældende, fastslås, at lovgivningen er i strid med artikel 43 EF og 48 EF.
- 75 Det forelagte spørgsmål må i lyset af det anførte besvares med, at artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat,

medmindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat. Anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning skal derfor undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at CFC-selskabet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed.

Sagens omkostninger

- 76 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et kontrolleret udenlandsk selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, medmindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat. Anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning skal derfor undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at det kontrollerede udenlandske selskab, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed.

Underskrifter