



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 19 januari 2017¹

Mål C-6/16

Eqiom SAS, tidigare Holcim France SAS
Enka SA
mot
Ministre des finances et des comptes publics

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike))

”Skattelagstiftning – Etableringsfrihet (artikel 43 EG) – Fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG) –
Direktiv 90/435/EEG – Moder-/dotterbolagsdirektivet – Källskatt på utdelningar till utlandet –
Förhindrande av skatteundandragande – Rättsmissbruk”

I – Inledning

1. Detta mål rör i grunden frågan under vilka omständigheter en medlemsstat har rätt att vägra källskattebefrielse som i allmänhet ska beviljas för utdelning som ett i landet hemmahörande dotterbolag betalar ut till dess moderbolag som inte är hemmahörande i landet för att förhindra skatteundandragande.

2. Frågan uppkommer mot bakgrund av en fransk bestämmelse vilken har till syfte att förhindra otillbörligt återopande av denna källskattebefrielse som i princip föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435/EEG² (nedan kallat moder-/dotterbolagsdirektivet) som ska tillämpas här av tidsmässiga skäl. Med stöd av denna bestämmelse vägrade skattemyndigheten att befria utdelning som ett bolag med säte i Frankrike betalade ut till moderbolaget i Luxemburg från källskatt. Det bolag som var beläget i Luxemburg kontrollerades i sin tur indirekt av ett bolag med säte i Schweiz och den bevisning som krävs på grund av omständigheten att ägarkedjans struktur inte huvudsakligen betingades av skatteskal hade inte framlagts.

¹ Originalspråk: tyska.

² Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2 s. 25), ersatt av rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 (EUT L 345, 2011, s. 8).

3. Det kan ifrågasättas om den franska bestämmelsen som i princip avser en form av så kallad "directive shopping"³ är förenlig med moder-/dotterbolagsdirektivet och med de grundläggande friheterna. De ansträngningar som gjorts på senare tid för att förhindra otillbörliga skattemetoder på europeisk⁴ och internationell nivå⁵ klargör härvid den särskilda betydelsen av denna fråga.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. Den primärrättsliga ramen i detta mål utgörs av bestämmelserna om etableringsfrihet och bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Eftersom det i det nationella målet ska bedömas om det är lagligt att beskatta vinstutdelning, såsom skedde under åren 2005 och 2006, ska vid besvarandet av tolkningsfrågorna i begäran om förhandsavgörande även bestämmelserna i fördraget, i dess ändrade lydelse enligt Amsterdamfördraget,⁶ beaktas.

5. På sekundärrättslig nivå är moder-/dotterbolagsdirektivet relevant. Enligt artikel 1.1 ska varje medlemsstat tillämpa detta direktiv

"...

– på utdelning till bolag som är hemmahörande i denna stat från dotterbolag i andra medlemsstater,

..."

6. Avseende sådan vinstutdelning föreskrivs följande i artikel 5 i moder-/dotterbolagsdirektivet:

"Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget ska vara befriad från källskatt."

7. Artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet har följande lydelse:

"Detta direktiv skall inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk."

B – Nationell rätt

8. I artikel 119 bis punkt 2 i den här relevanta lydelsen av den franska skattelagen (code général des impôts, nedan kallad CGI) föreskrivs att inkomster som delas ut av franska juridiska personer till personer som inte har skatterättslig hemvist eller säte i Frankrike ska vara föremål för källskatt.

3 Det fall som är aktuellt i förevarande en person från ett tredjeland som inte omfattas av moder-/dotterbolagsdirektivet som genom att bilda ett mellanliggande företag i unionen gör det möjligt att komma i åtnjutande av undantaget från källskatt som föreskrivs i nämnda direktiv.

4 Jämför rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (EUT L 193, s. 1), rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 (EUT L 21, s. 1), genom vilken den så kallade minimibestämmelsen mot missbruk infördes i den aktuella versionen av moder/dotterbolagsdirektivet samt kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (C(2012) 8806 slutlig).

5 Se särskilt OECD:s slutrapport som offentliggjordes den 5 oktober 2015 avseende OECD/G20 projekt om urholkning av skattebasen och överföring av vinster ("BEPS"), som är tillgänglig på Internet på följande adress: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

6 EGT C 340, 1997, s. 1.

9. Enligt artikel 119 ter punkt 1 jämförd med punkt 2 CGI ska utdelningen av inkomster till en juridisk person – under vissa förutsättningar – vara undantagen från källskatt. Detta gäller bland annat om den juridiska personen hos gäldenären eller den person som ombesörjer betalningen av den juridiska personens inkomster visar att den är den mottagare som har rätt till utdelningen. Dessutom måste den ha sin verkliga ledning i en medlemsstat i Europeiska unionen. Den måste ha den form som anges i bilagan till moder-/dotterbolagsdirektivet och vidare i vart fall inneha 20 procent av kapitalet i den juridiska person som betalar utdelning.

10. I punkt 3 i 119 ter CGI föreskrivs dock att undantaget från källskatt inte är tillämpligt när den som tar emot utdelningen är en juridisk person som direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i stater som inte är medlemsstater i unionen, såvida inte den juridiska personen visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget.

III – Förfarandet vid den nationella domstolen och vid EU-domstolen

11. Förevarande förfarande har sitt upphov i en rättstvist mellan bolagen Eqiom SAS och Enka SA (nedan även kallade klagandena i målet vid den nationella domstolen), å ena sidan, och den franska skattemyndigheten, å andra sidan.

12. Den rättsliga föregångaren till bolaget Eqiom som är etablerat i Frankrike utbetalade år 2005 och år 2006 utdelningar till moderbolaget, och tillika den enda aktieägaren, bolaget Enka, med säte i Luxemburg. Vid den aktuella tidpunkten innehade ett bolag med säte i Cypern som i sin tur kontrollerades av ett bolag med säte i Schweiz nästan 100 procent av andelarna i bolaget.

13. Den behöriga skattemyndigheten medgav inte undantag från källskatt enligt artikel 119 ter punkt 1 jämförd med punkt 2 CGI för de utdelningar som betalats. Den företrädde tvärtom uppfattningen att utdelningarna omfattades av tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i punkt 3 i ovannämnda bestämmelse, eftersom det bolag som tog emot utdelningen inte kunde visa att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget. De berörda företagen överklagade detta beslut.

14. Conseil d'État, som nu har att pröva målet, finner att unionsrätten är avgörande för tvisten i målet vid den nationella domstolen och hänsköt därför den 30 december 2015 följande frågor till domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

- ”1. När det i den nationella lagstiftningen i en medlemsstat gjorts användning av möjligheten i artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet, finns det utrymme för en kontroll i förhållande till unionens primärrätt av de akter och avtal som ingåtts för att genomföra denna möjlighet?
2. Ska artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet, enligt vilken medlemsstaterna ges ett utrymme för skönsmässig bedömning för att avgöra vilka bestämmelser ”som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk”, tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat antar en ordning i syfte att undantaget från källskatt inte ska omfatta utdelningar som betalas ut till en juridisk person som direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som inte har hemvist i stater som är medlemsstater i unionen, såvida inte den juridiska personen visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget?
3. a) För det fall förenligheten med unionsrätten av den ovannämnda ordningen för stävande av missbruk även ska bedömas med beaktande av bestämmelserna i fördraget, finns det – med hänsyn till den aktuella lagstiftningens syfte – anledning att bedöma förenligheten i förhållande till artikel 43 EG, nu artikel 49 FEUF, även om det bolag som tar emot

utdelningen direkt eller indirekt, genom en ägarkedja som har som ett av sina huvudsyften att komma i åtnjutande av undantaget, kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i tredjeländer, vilka inte kan åberopa etableringsfriheten?

b) Om föregående fråga inte ska besvaras jakande: Ska förenligheten bedömas i förhållande till artikel 56 EG, nu artikel 63 FEUF?

4. Ska ovannämnda bestämmelser tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utdelningar som betalas av ett bolag i en medlemsstat till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat inte kan vara föremål för ett undantag från källskatt, när den juridiska person som tar emot utdelningarna direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i stater som inte är medlemsstater i Europeiska unionen, såvida den juridiska personen inte visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget?

15. Klagandena i målet vid den nationella domstolen, Republiken Frankrike, Konungariket Danmark, Republiken Italien, Konungariket Spanien och kommissionen har lämnat yttranden till domstolen. Ovannämnda parter, med undantag av Republiken Italien, Konungariket Spanien och Förbundsrepubliken Tyskland, närvarade vid förhandlingen den 30 november 2016.

IV – Rättslig bedömning

16. Den nationella domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i om moder-/dotterbolagsdirektivet och de grundläggande friheterna utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som artikel 119 ter punkt 3 CGI enligt vilken undantag från källskatt inte kan medges för utdelningar som ett bolag med hemvist i den medlemsstaten betalar ut till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat när det mottagande bolaget direkt eller indirekt kontrolleras av aktieägare i tredje land, såvida inte det mottagande bolaget visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget.

17. Vid min bedömning kommer jag inledningsvis att pröva den andra frågan som avser moder-/dotterbolagsdirektivet (se i detta avseende nedan punkt A). Därefter kommer jag att pröva den första, den tredje och den fjärde frågan om huruvida bestämmelsen är förenlig med primärrätten, och, i det konkreta fallet, med de grundläggande friheterna (se i detta avseende nedan punkt B).

A – Den andra frågan

18. Genom den andra frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den omtvistade bestämmelsen är förenlig med moder-/dotterbolagsdirektivet.

19. Parterna har inte bestritt att de aktuella utdelningar som har betalats ut i princip omfattas av tillämpningsområdet för moder-/dotterbolagsdirektivet. Följaktligen måste Frankrike som är den medlemsstat i vilken det utdelande bolaget har sitt hemvist undanta utdelningarna från källskatt enligt artikel 5 i direktivet. Frankrike anser emellertid att de ytterligare krav som måste vara uppfyllda för att medge undantag från källskatt omfattas av artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet. Enligt denna bestämmelse ska detta direktiv inte hindra tillämpningen av sådana nationella bestämmelser som krävs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.

20. Det ska fölaktligen prövas om en sådan nationell bestämmelse som den i artikel 119 ter punkt 3 CGI kan grunda sig på artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet.

21. Kommissionen anser att artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet inte är tillämplig. Eftersom antagandet av den omtvistade bestämmelsen inte kan anses utgöra en åtgärd för att införliva direktivet ska enbart primärrätten ligga till grund för prövningen av frågan huruvida bestämmelsen är förenlig med unionsrätten.

22. Detta argument kan inte godtas. Artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet skapar en ram som sätter gränser för medlemsstaternas agerande när de vägrar att bevilja förmåner enligt direktivet för att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk. Av bestämmelsens ordalydelse framgår nämligen redan *e contrario* att direktivet utgör hinder för sådana bestämmelser som *inte* syftar till att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk och som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁷

23. En annan tolkning skulle dessutom kunna äventyra moder-/dotterbolagsdirektivets ändamålsenliga verkan. Tvärtemot kommissionens underförstådda antagande kan nämligen en prövning av den franska omtvistade bestämmelsen mot bakgrund av direktivet å ena sidan, och de grundläggande friheterna, å andra sidan, inte nödvändigtvis ses som likvärdig. Om Frankrike genom att tillämpa artikel 119 ter punkt 3 CGI hade överskridit de ramar som uppställs i artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet för medlemsstaterna skulle undantag från källskatt medges förbehållslöst. Rätten att med framgång kunna åberopa de grundläggande friheterna säkerställer däremot i princip enbart likabehandling med en jämförbar inhemsk situation.

24. I artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet återspeglas den allmänna unionsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet.⁸ Ingen får utnyttja unionsrätten genom missbruk.⁹ Bestämmelsens ordalydelse ger visserligen inte närmare vägledning vad avser tolkningen av begreppet missbruk,¹⁰ men bestämmelsen kan i vart fall inte enbart betraktas som en hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar. I annat fall skulle det finnas en risk för att direktivets tillämpningsområde begränsas godtyckligt i enlighet med medlemsstaternas respektive praxis.

25. Artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet som är en undantagsbestämmelse, måste emellertid tolkas restriktivt.¹¹ Detta krävs även enligt rättssäkerhetsprincipen, med avseende på åtgärder för att förebygga missbruk. Om en enskild formellt sett inte uppfyller samtliga villkor för att kunna göra gällande en rättighet kan det nämligen enbart i särskilda fall vara tillåtet att neka denna rättighet på grundval av en invändning om missbruk.

26. Såsom domstolen redan slagit fast med avseende på moder-/dotterbolagsdirektivet utgör ägarkonstruktioner som enbart syftar till att dra fördel av de skatteförmåner som föreskrivs i direktivet en form av missbruk.¹² I detta avseende gäller även för detta direktiv att det måste finnas ekonomiska skäl för upplägget. Enbart en strävan efter en rent skattemässig förmån som inte har något samband

7 Med undantag för den tyska och den nederländska versionen avser artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet uttryckligen bestämmelser som *krävs* för att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk för vilka direktivet inte utgör hinder.

8 Se dom av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38 och där angiven praxis).

9 Se dom av den 12 maj 1998, Kefalas m.fl. (C-367/96, EU:C:1998:222, punkt 20), dom av den 23 mars 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33), dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68), dom av den 13 mars 2014, SICES m.fl. (C-155/13, EU:C:2014:145, punkt 29), och dom av den 28 juli 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, punkt 37).

10 Se däremot till exempel artikel 15 i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 (fusionsdirektivet, EUT L 310, 2009, s. 34).

11 Se dom av den 17 oktober 1996, Denkavit m.fl. (C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 27), dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punkterna 38 och 39), dom av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 37), dom av den 11 december 2008, A.T. (C-285/07, EU:C:2008:705, punkt 31), dom av den 20 maj 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 46), och dom av den 10 november 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 44).

12 Se dom av den 17 oktober 1996, Denkavit m.fl. (C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 31).

med den ekonomiska verkligheten skyddas däremot inte.¹³ Artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet utgör inte hinder mot att undantag från källskatt inte medges, enligt artikel 119 ter punkt 3 CGI, när det företag som tar emot utdelningen ingår i en ägarkedja, som huvudsakligen enbart upprättats av skattemässiga skäl.¹⁴

27. Enligt artikel 119 ter punkt 3 CGI ger emellertid redan den omständigheten att utdelning till mottagande bolag direkt eller indirekt kontrolleras av personer som saknar hemvist i unionen anledning att anta att undantaget från källskatt utnyttjats otillbörligt. Det ankommer i det fallet på den till vilken utdelningen betalats ut att visa att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte att erhålla skattefordelar.

28. Ett sådant tillvägagångssätt går utöver vad som är nödvändigt för att förebygga skatteundandragande och faller utanför vad som är tillåtet enligt artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet.

29. Enligt den omtvistade bestämmelsen åläggs skattskyldiga att systematiskt visa att icke skattemässiga skäl föreligger utan att skattemyndigheten är skyldig att lägga fram tillräckliga indicier för ett skatteundandragande.¹⁵ Hänvisningen till att aktieägaren i tredje land har indirekt eller direkt kontroll kan därför inte anses utgöra ett sådant indicium redan av det skälet att det inte är möjligt att allmänt fastställa att den skattemässiga behandlingen av utdelning av vinster till bolag utanför unionen är förmånligare i den stat där moder- eller modermoderbolaget har sitt hemvist än i Frankrike.

30. Vägran att inte medge undantag från källskatt grundar sig således på ett allmänt antagande att skatteundandragande skulle förekomma. Ett sådant antagande är emellertid inte tillåtet.¹⁶ Det ska alltid göras en bedömning utifrån uppgifter om objektiva och kontrollerbara omständigheter.¹⁷ Om det mot bakgrund av dessa föreligger en grundad misstanke om att det inte kan uteslutas att ägarkonstruktionen har som huvudsakligt syfte att dra skattemässiga fördelar, kan invändningen om missbruk ändå vederläggas om den skattskyldige visar att det finns andra skäl än skattemässiga för upplägget.¹⁸ Förbudet mot förfarandemissbruk är nämligen inte tillämpligt när det kan finnas en annan motivering för det ifrågasatta upplägget än att enbart uppnå skattefordelar.¹⁹

13 Se avseende fusionsdirektivet, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 47), och dom av den 10 november 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 34).

14 Avseende den aktuella ägarkonstruktionen bör dock påpekas att det i förfarandet vid domstolen fortfarande var oklart vari skattefordelen bestod. Såvitt framgår borde nämligen Frankrike inte heller ha uppburit källskatt vid utdelning som betalats ut till en aktieägare med hemvist i Schweiz. Se artikel 11.2 b i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Schweiz och artikel 15.1 i överenskommelsen om skatt på inkomster från sparande mellan Schweiz och EU av den 26 oktober 2004 (EUT L 385, 2004, s. 30).

15 Se dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 55).

16 Se dom av den 4 mars 2004, kommissionen/Frankrike (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27), dom av den 9 november 2006, kommissionen/Belgien (C-433/04, EU:C:2006:702, punkt 35), dom av den 28 oktober 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 34), och dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

17 Se dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punkterna 41 och 44), dom av den 9 mars 1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 25), dom av den 21 november 2002, X och Y (C-436/00, EU:C:2002:704, punkt 42), dom av den 20 maj 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 44), och dom av den 10 november 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 37).

18 Se dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 82), dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 50), och dom av den 3 oktober 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 37).

19 Se dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 75), dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 30), dom av den 12 september 2013, Slancheva sila (C-434/12, EU:C:2013:546, punkt 42), dom av den 13 mars 2014, SICES m.fl. (C-155/13, EU:C:2014:145, punkt 33), dom av den 9 juli 2015, Cimmino m.fl. (C-607/13, EU:C:2015:448, punkt 65), dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 34), och dom av den 28 juli 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, punkt 40).

31. Svaret på den nationella domstolens fråga är följaktligen att artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som artikel 119 ter punkt 3 CGI i den mån ett bolag som inte är hemmahörande i landet som direkt eller indirekt kontrolleras av personer med hemvist i tredje land för att medges undantag från källskatt enligt artikel 5 i direktivet åläggs att visa att det finns icke skattemässiga skäl till ägarkedjans upplägg, utan att skattemyndigheten är skyldig att lägga fram tillräckliga indicier för skatteundandragande.

B – Den första, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan

32. Den första, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan rör huvudsakligen frågan huruvida den omtvistade bestämmelsen i artikel 119 ter punkt 3 CGI är förenlig med de grundläggande friheterna. Trots det ovan anförda är det nödvändigt att besvara dessa frågor, eftersom de grundläggande friheterna kan medföra ytterligare krav. I detta avseende ska emellertid inledningsvis de tvivel som den hänskjutande domstolen yttrat, om en prövning utifrån primärrätten är möjlig, granskas (se i detta avseende nedan punkt 1). Därefter ska tillämplig grundläggande frihet fastställas (se i detta avseende nedan punkt 2) och i det följande undersökas om denna grundläggande frihet har begränsats (se i detta avseende nedan punkt 3).

1. Prövning mot bakgrund av unionens primärrätt

33. Den första fråga som ska besvaras är huruvida den franska bestämmelsen över huvud taget kan bedömas utifrån primärrätten.

34. Denna fråga ska i vart fall besvaras nekande om bestämmelsen har anknytning till ett område där det har skett en fullständig harmonisering på unionsnivå. Enligt fast rättspraxis ska bestämmelsen i ett sådant fall nämligen inte bedömas utifrån primärrättsliga bestämmelser, utan enbart utifrån harmoniseringsåtgärden.²⁰

35. Enligt dess föremål omfattas emellertid inte artikel 119 ter punkt 3 CGI av ett område där det skett en fullständig harmonisering. Framför allt kan artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet inte betraktas som en harmoniseringsåtgärd, eftersom denna bestämmelse inte ålägger medlemsstaterna att tillämpa åtgärder för att bekämpa missbruk och den innehåller inte heller uttömmande beskrivningar av de mål som ska uppnås.

36. Enligt artikel 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet har medlemsstaterna tvärtom behörighet att avgöra om och – inom ovannämnda gränser – hur den ska bekämpa missbruk i samband med utnyttjande av fördelar enligt direktivet. Såsom domstolen emellertid redan slagit fast får medlemsstaterna enbart utnyttja de möjligheter som de har enligt direktivet med beaktande av de grundläggande bestämmelserna i fördraget och de är särskilt bundna av de grundläggande friheterna.²¹

37. Den omtvistade bestämmelsen i artikel 119 ter punkt 3 CGI ska således även prövas mot bakgrund av unionens primärrätt.

²⁰ Se dom av den 12 oktober 1993, Vanacker och Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, punkt 9), dom av den 23 maj 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, punkt 18), dom av den 11 december 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64), och dom av 30 april 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, punkt 63).

²¹ Se dom av den 18 september 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punkt 26), dom av den 23 februari 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punkt 45), dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 46), dom av den 1 oktober 2009, Gaz de France -Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 53), och dom av den 2 september 2015, Groupa Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 39).

2. Tillämplig grundläggande frihet

38. I det följande ska den grundläggande frihet som är relevant för prövningen av den franska bestämmelsen fastställas. Den hänskjutande domstolen vill i detta sammanhang få klarhet i huruvida bestämmelserna om etableringsfrihet (artikel 43 EG, nu artikel 49 FEUF) och om fri rörlighet för kapital är tillämpliga (artikel 56 EG, nu artikel 63 FEUF).

39. Tvisten vid den nationella domstolen rör den skattemässiga behandlingen av utdelning. Enligt domstolens rättspraxis kan denna omfattas av såväl artikel 43 EG som artikel 56 EG. Föremålet för den berörda nationella lagstiftningen är avgörande. När nationell lagstiftning är avsedd att endast vara tillämplig på de aktieinnehav som ger innehavaren rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, är bestämmelserna om etableringsfrihet tillämpliga. Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på aktieinnehav som förvärvats uteslutande i syfte att genomföra en penningplacering utan avsikt att erhålla ett inflytande över förvaltningen eller kontrollen av företaget bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital.²²

40. Kommissionen är av uppfattningen att etableringsfriheten är i fråga i förevarande fall, eftersom artikel 119 ter punkt 3 CGI rör utbetalning av utdelningar till personer som i sin tur direkt eller indirekt *kontrolleras* av en eller flera personer som saknar hemvist i unionen.

41. Förhållandet mellan mottagaren av utdelningar och bolag som finns högre upp i ägarkedjan kan emellertid inte vara avgörande. Tvisten i målet vid den nationella domstolen avser nämligen beskattning av utdelningar som betalas ut från ett franskt bolag till dess aktieägare med hemvist i Luxemburg.

42. För att artikel 119 ter punkt 3 CGI ska kunna tillämpas på sådana utdelningar krävs att det föreligger ett ägarförhållande mellan mottagaren och det utdelande bolaget som uppgår till minst 20 procent. Ett sådant aktieinnehav innebär inte nödvändigtvis att dess innehavare utövar ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut.²³ För fastställandet av tillämplig grundläggande frihet är därför de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet avgörande.²⁴

43. Enligt den hänskjutande domstolens uppgifter innehades 100 procent av andelarna i det franska bolag som betalade utdelningen vid den aktuella tidpunkten av det mottagande luxemburgska bolaget. Eftersom ett sådant aktieinnehav utan tvekan ger innehavaren ett bestämmande inflytande över bolagets beslut är bestämmelserna om etableringsfrihet tillämpliga.

3. Begränsning av etableringsfriheten

44. Det ska således undersökas om det föreligger en begränsning av etableringsfriheten. En sådan begränsning skulle kunna anses föreligga, eftersom en tillämpning av artikel 119 ter punkt 3 CGI medför att undantag från källskatt för det mottagande bolaget i Luxemburg inte medges.

22 Se dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punkterna 36 och 37), dom av den 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen* (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkterna 33–35), dom av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, punkterna 30–32), och dom av den 11 september 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkterna 29–32).

23 Se avseende innehav av en tredjedel av aktierna dom av 13 april 2000, *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, punkt 20). Avseende innehav som uppgår till 10 procent se även dom av den 3 oktober 2013, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 22), dom av den 11 september 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 31).

24 Se dom av den 13 april 2000, *Baars* (C-251/98, EU:C:2000:205, punkt 21), dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punkterna 37 och 38), dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, punkterna 93 och 94), och dom av den 11 september 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 37).

45. Enligt artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG innebär etableringsfriheten för ett bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen, bland annat en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag.²⁵ Härvid säkerställer etableringsfriheten särskilt en nationell behandling i värdmedlemsstaten genom att all diskriminering som grundar sig på var bolagen har sitt säte förbjuds.²⁶

46. Såsom den franska regeringen bekräftat vid förhandlingen omfattas endast utdelning till utländska bolag av den särskilda bestämmelsen i artikel 119 ter punkt 3 CGI. Utdelningar som betalas till bolag med hemvist i Frankrike omfattas inte av denna bestämmelse. Denna omständighet innebär att det blir mindre attraktivt för bolag i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten. De kan därför se sig föranledda att avstå från att förvärva, bilda eller upprätthålla ett dotterbolag i Frankrike.²⁷

47. Det saknar i detta avseende betydelse att det bolag som åberopat etableringsfriheten direkt kontrolleras av personer med hemvist i tredje land. Såsom domstolen nämligen klargjort går det inte att av någon unionsrättslig bestämmelse utläsa att ursprunget för aktieägarna i bolag skulle inverka på rätten för dessa bolag att göra etableringsrätten gällande.²⁸

48. Ovan anförda skillnad i den skattemässiga behandlingen mellan moderbolagen som baseras på var de har sitt säte utgör följaktligen en inskränkning av etableringsfriheten som i princip är förbjuden enligt artiklarna 43 EG och 48 EG.²⁹

49. Enligt rättspraxis kan en sådan inskränkning endast tillåtas antingen om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara (se i detta avseende punkt a) eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se i detta avseende punkt b).³⁰

a) Objektiv jämförbarhet

50. Domstolen ska i allmänhet bedöma situationernas objektiva jämförbarhet med avseende på syftet med den aktuella bestämmelsen.³¹ Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan det ifrågasättas huruvida betalning av utdelning till bolag som är hemmahörande i landet respektive till bolag som inte är det är jämförbar. Syftet med den omtvistade bestämmelsen är nämligen att förhindra att tredjelandsmedborgare undgår källskatt genom att upprätta mellanbolag i unionen och utnyttja skillnader i medlemsstaternas rättsordningar. Utdelningar som betalas ut till bolag som är hemmahörande i landet omfattas emellertid fortfarande av samma rättsordning.

25 Se dom av den 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punkt 35), dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 30), dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 17), och dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 40).

26 Se dom av den 28 januari 1986, kommissionen/Frankrike (270/83, EU:C:1986:37, punkt 14), dom av den 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punkt 35), dom av den 14 december 2006, Denkvit Internationaal och Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 22), och dom av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 45).

27 Se dom av den 12 december 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punkt 32), dom av den 23 februari 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punkt 35), och dom av den 14 december 2006, Denkvit Internationaal und Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 30).

28 Se dom av den 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 40)

29 Se dom av den 14 december 2006, Denkvit Internationaal och Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 29).

30 Se dom av den 25 februari 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20), dom av den 6 september 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17), dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23), och dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 26).

31 Se dom av den 25 februari 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22), dom av den 21 februari 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33), och dom av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28).

51. Det avgörande kriteriet för domstolen när det gäller utdelningar är emellertid utövandet av den skattemässiga behörigheten.³² Utifrån detta kriterium kan frågan om objektiv jämförbarhet utan vidare besvaras jakande, eftersom Frankrike utövar sin skattemässiga behörighet såväl med avseende på utdelningar till mottagare hemmahörande i landet som på utdelningar till mottagare som inte är hemmahörande i landet.

b) Berättigande

52. Det återstår således att pröva om inskränkningen av etableringsfriheten genom artikel 119 ter punkt 3 CGI kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

53. Frankrike har gjort gällande att bekämpning av skatteflykt och skatteundandragande utgör ett tvingande skäl av allmänintresse.

54. Enligt fast rättspraxis kan en inskränkande åtgärd vara motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse när den specifikt avser rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och vars enda syfte är att uppnå en skattelättnad.³³

55. I förevarande fall framgår det emellertid inte att den franska bestämmelsen specifikt avser att förhindra sådana upplägg. Eftersom det enligt artikel 119 ter punkt 3 CGI krävs att det visas att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget från källskatt är enligt denna bestämmelse strävan efter en skattemässig förmån avgörande. Detta subjektiva kriterium räcker emellertid inte för att rent konstlade upplägg ska anses föreligga enligt domstolens rättspraxis.³⁴ Tvärtom måste det framgå av de objektiva omständigheterna att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten inte har uppnåtts, trots att kraven för att medge undantag från skattskyldighet formellt sett har iakttagits.³⁵

56. Ett missbruk kan anses föreligga när det vid en helhetsbedömning av omständigheterna framgår att undantaget från källskatt inte gynnar det mottagande bolaget av utdelning i den andra medlemsstaten, utan i själva verket indirekt en person med hemvist i tredje land. Etableringsfriheten avser nämligen redan från början att enbart skydda medborgare i medlemsstaterna.³⁶

57. Härvid kan det mellanliggande bolagets verksamhet utgöra ett bedömningskriterium. Konstlade upplägg kan anses föreligga när bolaget enbart utgör en fiktiv etablering i form av ett brevlådeföretag.³⁷ Men även vid fysisk närvaro kan slutsatsen dras att konstlade upplägg föreligger mot bakgrund av villkor som rör personer och ekonomi. Avgörande i detta avseende är bolagsorganens faktiska befogenhet att fatta beslut, tilldelning av egna finansiella medel eller förekomsten av en affärsrisk.

58. Eftersom dessa faktorer inte har beaktats vid tillämpningen av artikel 119 ter punkt 3 CGI utgör åtgärden inte ett lämpligt medel för att specifikt förebygga rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och vars målsättning är att uppnå en skattelättnad.

32 Se dom av den 14 december 2006, Denkavit Internationaal och Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkterna 34–36), och dom av den 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 68).

33 Se dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55), dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 74), dom av den 4 december 2008, Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, punkt 35), och dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 40).

34 Se dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 63).

35 Se dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 64).

36 Se dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 53), dom av den 11 mars 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punkt 36), och dom av den 23 februari 2016, kommissionen/Ungern (C-179/14, EU:C:2016:108, punkt 148).

37 Se dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkterna 67 och 68).

59. Den omtvistade bestämmelsen går i vart fall utöver vad som är nödvändigt för att bekämpa skatteundandragande genom att redan på grund av att ett bolag direkt eller indirekt kontrolleras av en person som saknar hemvist i unionen ålägga det bolag som vill dra fördel av undantaget från källskatt bevisbördan för att det inte föreligger missbruk.³⁸ Enligt rättspraxis kan ett sådant allmänt antagande om att skatteundandragande inte uppkommer motivera en inskränkande beskattningsåtgärd.³⁹ Artikel 119 ter punkt 3 CGI medför emellertid att bevisbördan kastas om, utan att skattemyndigheten har skyldighet att lägga fram tillräckliga indicier för skatteundandragandet.⁴⁰

4. Slutsats i denna del

60. Svaret på den första, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan är följaktligen att artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som artikel 119 ter punkt 3 CGI i den mån ett bolag som inte är hemmahörande i landet som direkt eller indirekt kontrolleras av personer med hemvist i tredje land för att medges undantag från källskatt enligt artikel 5 i moder-/dotterbolagsdirektivet åläggs att visa att det finns icke skattemässiga skäl till ägarkedjans upplägg, utan att skattemyndigheten har skyldighet att lägga fram tillräckliga indicier för konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och vars målsättning är att uppnå en skattelättnad.

V – Förslag till avgörande

61. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Conseil d'État på följande sätt:

Artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG och artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse enligt vilken ett bolag som inte är hemmahörande i landet som direkt eller indirekt kontrolleras av personer med hemvist i tredje land för att medges undantag från källskatt enligt artikel 5 i direktivet åläggs att visa att det finns icke skattemässiga skäl till ägarkedjans upplägg utan att skattemyndigheten har skyldighet att lägga fram tillräckliga indicier för konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och vars målsättning är att uppnå en skattelättnad.

³⁸ Se punkterna 27–30 ovan.

³⁹ Se dom av den 4 mars 2004, kommissionen/Frankrike (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27), dom av den 9 november 2006, kommissionen/Belgien (C-433/04, EU:C:2006:702, punkt 35), dom av den 28 oktober 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 34), och dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

⁴⁰ Se dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 55).