Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 19. januar 2017 [1]

Sag C-6/16

Eqiom SAS, tidligere Holcim France SAS
Enka SA
mod
Ministre des finances et des comptes publics

[anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig)]

»Skatteret – etableringsfrihed (artikel 43 EF) – kapitalens frie bevægelighed (artikel 56 EF) – direktiv 90/435/EØF – moder-/datterselskabsdirektivet – kildeskat på udbetalt udbytte – forhindring af skatteunddragelse – retsmisbrug«

I – Indledning

1. Det centrale spørgsmål i den foreliggende sag er, under hvilke omstændigheder en medlemsstat med henblik på at hindre omgåelse af skattereglerne må nægte den fritagelse for kildeskat, som normalt skal gives for et hjemmehørende datterselskabs udbetaling af udbytte til dets ikke-hjemmehørende moderselskab.

2. Spørgsmålet opstår på baggrund af en fransk bestemmelse, som skal modvirke uberettiget påberåbelse af denne kildeskattefritagelse, der principielt er garanteret ved artikel 5 i direktiv 90/435/EØF [2] (herefter »moder-/datterselskabsdirektivet«), som finder tidsmæssig anvendelse på sagen. Under påberåbelse af denne bestemmelse nægtede de franske skattemyndigheder at fritage et i Frankrig hjemmehørende selskabs udbetaling af udbytte til dets luxembourgske moderselskab for kildeskatten. Selskabet med hjemsted i Luxembourg var direkte kontrolleret af et selskab med hjemsted i Schweiz, og det lykkedes ikke at forelægge den på denne baggrund nødvendige dokumentation for, at strukturen i kæden af ejerandele ikke overvejende var begrundet i skattemæssige hensyn.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Rådets direktiv af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6), nu erstattet af Rådets direktiv 2011/96/EU af 30.11.2011 (EUT 2011, L 345, s. 8).

3. Spørgsmålet er, om den franske bestemmelse, som principielt er rettet mod en form for såkaldt »Directive Shopping«[3], er forenelig med moder-datterselskabsdirektivet og de grundlæggende frihedsrettigheder. I denne forbindelse er den seneste tids intensiverede anstrengelser for at bekæmpe skattesvig på europæisk[4] og internationalt[5] plan med til at understrege dette spørgsmåls særlige relevans. Mens det allerede af hensyn til retfærdigheden i skattesystemet er nødvendigt at gribe konsekvent ind over for omgåelser, er det dog alligevel altid vigtigt at overholde proportionalitetsprincippet.

II – Retsforskrifter

A – EU-ret

4. Bestemmelserne vedrørende etableringsfriheden og kapitalens frie bevægelighed er de relevante primærretlige forskrifter i denne sag. Da der i hovedsagen skal tages stilling til retmæssigheden af beskatningen af udbetalinger af udbytte, som blev foretaget i 2005 og 2006, er det traktatbestemmelserne som affattet ved Amsterdamtraktaten[6], der skal lægges til grund ved besvarelsen af denne præjudicielle anmodning.

5. Blandt bestemmelserne i den afledte ret er moder-/datterselskabsdirektivet relevant. I henhold til direktivets artikel 1, stk. 1, anvender hver medlemsstat dette direktiv

»[…]

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

[…]«

6. Vedrørende sådanne udlodninger af overskud fastsætter moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5:

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

7. Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, er affattet således:

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

3 – I den variant, som er af interesse i denne sag, arrangerer en person med hjemsted i et tredjeland, som ikke er begunstiget ved moder-/datterselskabsdirektivet, ved at oprette et mellemselskab i Den Europæiske Union sine forhold på en sådan måde, at han kan drage fordel af den i direktivet fastsatte kildeskattefritagelse.

4 – Jf. Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12.7.2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1), Rådets direktiv (EU) 2015/121 af 27.1.2015 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2015, L 21, s. 1), hvorved der blev indført en såkaldt »de minimis-misbrugsbekæmpelsesregel« i den nuværende affattelse af moder-/datterselskabsdirektivet, samt Kommissionens henstilling af 6.12.2012 om aggressiv skatteplanlægning (C[2012] 8806 final).

5 – Jf. navnlig OECD's afsluttende rapporter om OECD/G20-projektet om nedsættelse og overførsel af udbytte (»BEPS«), som blev offentliggjort den 5.10.2015, kan hentes på http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm

6 – EUT 1997, C 340, s. 1.

B – National ret

8. I henhold til artikel 119a, stk. 2, i den i den foreliggende sag relevante affattelse af den franske Code général des impôts (skatteloven, herefter »CGI«) er det udbytte, som franske juridiske personer udlodder til personer, der ikke har deres skattemæssige bopæl eller hjemsted i Frankrig, underlagt kildeskat.

9. I henhold til CGI's artikel 119b, stk. 1, sammenholdt med stk. 2, er udlodning af udbytte til en juridisk person under visse betingelser fritaget for denne kildeskat. En af disse betingelser er, at den juridiske person over for debitor eller den person, der sikrer betalingen af dennes udbytte, behørigt dokumenterer at være den egentlige modtager af udbyttet. Desuden skal den juridiske person have sit faktiske hovedsæde i en medlemsstat, have en form, som er anført i bilaget til moder-/datterselskabsdirektivet, og desuden eje mindst 20% af kapitalen i den juridiske person, som udlodder udbyttet.

10. I henhold til CGI's artikel 119b, stk. 3, finder fritagelsen imidlertid ikke anvendelse, når modtageren af det udloddede udbytte er en juridisk person, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i stater, der ikke er medlem af Den Europæiske Union, medmindre den pågældende juridiske person behørigt dokumenterer, at hovedformålet eller et af formålene med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med fritagelsen forbundne fordele.

III – Hovedsagen og retsforhandlingerne for Domstolen

11. Den foreliggende sag er opstået i forbindelse med en tvist mellem virksomhederne Eqiom SAS og Enka SA (herefter også »sagsøgerne i hovedsagen«) på den ene side og de franske skattemyndigheder på den anden side.

12. En retsforgænger for det i Frankrig hjemmehørende selskab Eqiom udloddede i 2005 og 2006 udbytte til sit moderselskab og eneejer, Enka, med hjemsted i Luxembourg. Dette var på det pågældende tidspunkt næsten fuldt ud ejet af et selskab med hjemsted på Cypern, som var kontrolleret af et selskab med hjemsted i Schweiz.

13. Den kompetente myndighed tillod ikke fritagelse for kildeskatten for det udloddede udbytte i henhold til CGI's artikel 119b, stk. 1, sammenholdt med stk. 2, Myndigheden var tværtimod af den opfattelse, at udlodningerne var omfattet af anvendelsesområdet for den undtagelse, som er omhandlet i den nævnte bestemmelses stk. 3, da den begunstigede ikke kunne dokumentere, at hovedformålet, eller et af formålene, med kæden af ejerandele ikke er at opnå de med fritagelsen forbundne fordele. De berørte selskaber har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse.

14. Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som nu behandler sagen, anser EU-retten for afgørende for sagen og har derfor den 30. december 2015 i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Når en medlemsstat gør brug af muligheden i artikel 1, stk. 2, i [moder-/datterselskabsdirektivet], kan der da foretages prøvelse af de retsakter eller overenskomster, der er truffet for at gennemføre denne mulighed, i forhold til den primære EU-ret?

2) Skal bestemmelserne i [moder-/datterselskabsdirektivets] artikel 1, stk. 2, der giver medlemsstaterne en vid skønsmargen til at fastslå, hvilke bestemmelser der er »nødvendige for at hindre svig og misbrug«, fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat vedtager en mekanisme, der tilsigter at udelukke udbytte udloddet til en juridisk person, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i stater, der ikke er medlem af

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

3) a) Hvis ovennævnte mekanismes forenelighed med EU-retten ligeledes skal vurderes i forhold til traktatbestemmelserne, skal denne, henset til genstanden af den pågældende lovgivning, da undersøges i forhold til bestemmelserne i artikel 43 i traktaten om Det Europæiske Fællesskab, nu artikel 49 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, selv om det udbyttemodtagende selskab gennem en kæde af ejerandele, der bl.a. har som hovedformål at opnå fritagelse, direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i tredjelande, som ikke kan påberåbe sig etableringsfriheden?

   b) I benægtende fald, skal denne overensstemmelse [da] undersøges i forhold til bestemmelserne i artikel 56 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, nu artikel 63 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde?

4) Skal ovennævnte bestemmelser fortolkes således, at de er til hinder for, at en national lovgivning forbeholder fritagelsen for kildeskat for udbytte, der er udloddet af et selskab i en medlemsstat til et selskab etableret i en anden medlemsstat, når modtageren af dette udbytte er en juridisk person, der direkte eller indirekte kontrolleres af en eller flere personer bosiddende i stater, der ikke er medlem af Den Europæiske Union, medmindre denne kan dokumentere, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at sikre, at udbyttet omfattes af fritagelsen?«

15. I forbindelse med sagens behandling for Domstolen har sagsøgerne i hovedsagen, Den Franske Republik, Kongeriget Danmark, Den Italienske Republik, Kongeriget Spanien og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. I retsmødet den 30. november 2016 deltog de nævnte procesdeltagere med undtagelse af Den Italienske Republik, Kongeriget Spanien og Forbundsrepublikken Tyskland.

IV – Retlig bedømmelse

16. Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål navnlig oplyst, om moder-/datterselskabsdirektivet og de grundlæggende frihedsrettigheder er til hinder for en bestemmelse som den i CGI's artikel 119b, stk. 3, omhandlede, hvorefter udbytte, som et selskab i denne medlemsstat udlodder til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke fritages for kildeskat, hvis det modtagende selskab direkte eller indirekte kontrolleres af ejere i tredjelande, medmindre det modtagende selskab dokumenterer, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at sikre, at udbyttet omfattes af fritagelsen.

17. I min bedømmelse vil jeg først behandle det andet præjudicielle spørgsmål, som vedrører moder-/datterselskabsdirektivet (jf. punkt A). Derefter vil jeg behandle det første, tredje og fjerde præjudicielle spørgsmål, som omhandler foranstaltningens forenelighed med den primære ret, konkret de grundlæggende frihedsrettigheder (jf. punkt B).

A – Det andet præjudicielle spørgsmål

18. Den forelæggende rets andet spørgsmål tager sigte på at få oplyst, om den omtvistede bestemmelse er forenelig med moder-/datterselskabsdirektivet.

19. Blandt procesdeltagerne er det uomtvistet, at de omhandlede udbytteudlodninger principielt er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets anvendelsesområde. Følgelig skulle Frankrig som hjemstat for det udloddende selskab fritage udbyttet for kildeskat i henhold til direktivets artikel 5. Frankrig er imidlertid af den opfattelse, at de ekstra krav, som det stiller for at indrømme skattefritagelsen, er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2. Ifølge denne bestemmelse er direktivet ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

20. Følgelig skal det prøves, om en national bestemmelse som den i CGI's artikel 119b, stk. 3, omhandlede kan støttes på moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2.

21. Efter Kommissionens opfattelse er moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, ikke relevant. Da udstedelsen af den omtvistede bestemmelse ikke kan anses for en foranstaltning til gennemførelse af direktivet, skal bestemmelsens forenelighed med EU-retten alene bedømmes ud fra den primære ret.

22. Dette anbringende kan ikke tages til følge. Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, udgør en ramme, som udstikker grænserne for medlemsstaternes handlinger, når de for at forhindre skattesvig og misbrug nægter at indrømme direktivets fordele. Ud fra bestemmelsens ordlyd kan nemlig udledes den omvendte slutning, at direktivet er til hinder for bestemmelser, som *ikke* tjener til at hindre skattesvig og misbrug og går videre end det, der er nødvendigt til dette formål [7].

23. En anden fortolkning ville desuden kunne forringe moder-/datterselskabsdirektivets virkning i praksis. I modsætning til, hvad Kommissionen synes at antage, kan en prøvelse af den omtvistede franske bestemmelse ud fra direktivet på den ene side og ud fra de grundlæggende frihedsrettigheder på den anden side ikke nødvendigvis anses for ligeværdige. Såfremt Frankrig ved anvendelsen af CGI's artikel 119b, stk. 3, havde overskredet den ramme, som sættes af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, ville kildeskattefritagelsen skulle gives uden forbehold. Et medhold i påberåbelsen af de grundlæggende frihedsrettigheder sikrer derimod principielt kun ligebehandling med de sammenlignelige nationale faktiske omstændigheder.

24. Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, afspejler det almindelige EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug [8]. Ingen kan påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug [9]. Bestemmelsens ordlyd giver ganske vist ingen nærmere beskrivelse af den opfattelse af misbrug, som skal lægges til grund for den [10], men bestemmelsen kan i hvert fald ikke opfattes som blot en henvisning til medlemsstaternes retssystemer. Ellers ville der være risiko for, at direktivets anvendelsesområde blev indskrænket vilkårligt i forhold til praksis i de enkelte medlemsstater.

7 – Med undtagelse af den tyske og nederlandske affattelse refererer moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, udtrykkeligt til de bestemmelser, som er *nødvendige* for at hindre svig og misbrug, og som direktivet ikke er til hinder for.

8 – Jf. dom af 5.7.2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

9 – Jf. dom af 12.5.1998, Kefalas m.fl. (C-367/96, EU:C:1998:222, præmis 20), af 23.3.2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33), af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 68), af 13.3.2014, SICES m.fl. (C-155/13, EU:C:2014:145, præmis 29), og af 28.7.2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, præmis 37).

10 – Jf. derimod f.eks. artikel 15 i Rådets direktiv 2009/133/EF af 19.10.2009 (fusionsdirektivet, EUT 2009, L 310, s. 34).

25. Som undtagelsesbestemmelse skal moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, imidlertid fortolkes snævert [11]. For så vidt angår foranstaltninger til at forhindre misbrug følger dette navnlig også af retssikkerhedsprincippet. Såfremt en borger formelt opfylder samtlige betingelser for at nyde godt af en rettighed, må det nemlig kun i særlige tilfælde være tilladt at nægte denne ret på grundlag af en misbrugsindsigelse.

26. Domstolen har vedrørende moder-/datterselskabsdirektivet allerede fastslået, at erhvervelse af andele i selskabers kapital alene i det øjemed at opnå bestemmelsernes skattefordele, udgør en form for misbrug [12]. For så vidt gælder det også for dette direktiv, at der skal foreligge økonomiske grunde til arrangementet. Hensigten om blot at opnå en rent skattemæssig fordel uden relation til en økonomisk realitet er derimod ikke beskyttet [13]. I det omfang der derfor på grundlag af CGI's artikel 119b, stk. 3, ikke indrømmes fritagelse for kildeskatten, såfremt det begunstigede selskab indgår i en kæde af ejerandele, som i det væsentlige kun er etableret ud fra skattemæssige motiver, er moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, ikke til hinder for dette [14].

27. I henhold til CGI's artikel 119b, stk. 3, begrunder imidlertid allerede alene den omstændighed, at det selskab, som modtager udbyttet, direkte eller indirekte kontrolleres af personer, som ikke er hjemmehørende i Den Europæiske Union, formodningen om misbrug af kildeskattefritagelsen. Det er da op til den modtagende person at dokumentere, at hovedformålet med kæden af ejerandele ikke er at opnå skattefordele.

28. En sådan fremgangsmåde går ud over det, som er nødvendigt for at undgå skattesvig, og er ikke længere omfattet af det, der er tilladt i henhold til moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2.

29. Ved anvendelsen af den omtvistede bestemmelse pålægges det systematisk den skattepligtige at bevise, at motiverne ikke er skattemæssige, uden at myndigheden er forpligtet til at levere tilstrækkelige indicier for skattesvig eller skatteunddragelse [15]. Den blotte henvisning til den direkte eller indirekte kontrol ved andelshavere i tredjelande kan imidlertid ikke ses som et sådant indicium allerede af den grund, at det på ingen måde generelt kan antages, at den skattemæssige behandling af udbytteudlodninger til selskaber uden for Den Europæiske Union er gunstigere i moder- eller bedstemoderselskabets medlemsstat end i Frankrig.

11 – Jf. dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl. (C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 27), af 17.7.1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 38 og 39), af 5.7.2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 37), af 11.12.2008, A.T. (C-285/07, EU:C:2008:705, præmis 31), af 20.5.2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, præmis 46), og af 10.11.2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, præmis 44).

12 – Jf. dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl. (C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 31).

13 – Jf. vedrørende fusionsdirektivet dom af 17.7.1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 47), og af 10.11.2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, præmis 34).

14 – For så vidt angår den i denne sag omhandlede ejerkonstruktion tillader jeg mig dog at bemærke, at det i sagen for Domstolen forblev uklart, hvori skattefordelen består. Så vidt det kan ses, ville Frankrig nemlig heller ikke have opkrævet kildeskat, hvis der var sket udlodning af udbytte til en andelsindehaver med hjemsted i Schweiz. Jf. artikel 11, stk. 2, litra b), i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Frankrig og Schweiz og artikel 15, stk. 1, i rentebeskatningsaftalen mellem Det Schweiziske Forbund og Det Europæiske Fællesskab af 26.10.2004 (EUT 2004, L 385, s. 30).

15 – Jf. dom af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 55).

30. Nægtelsen af kildeskattefritagelsen er således støttet på en generel antagelse af, at der vil ske skattesvig. En sådan antagelse er imidlertid ikke lovlig [16]. Der skal altid foretages en samlet undersøgelse af den konkrete transaktion [17]. Hvis der i lyset af denne er begrundet mistanke om, at det ikke kan udelukkes, at ejerkonstruktionen primært er skattemæssigt motiveret, afkræftes misbrugsindvendingen alligevel, idet den skattepligtige godtgør, at der er andre begrundelser end de rent skattemæssige for konstruktionen [18]. Forbuddet mod misbrug mister nemlig sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå en fordel [19].

31. Den forelæggende rets spørgsmål må følgelig besvares med, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, er til hinder for en national bestemmelse som CGI's artikel 119b, stk. 3, for så vidt som den som forudsætning for at indrømme kildeskattefritagelsen i henhold til direktivets artikel 5 pålægger et ikke-hjemmehørende selskab, som kontrolleres direkte eller indirekte af personer med hjemsted i tredjelande, at godtgøre, at kæden af ejerandele ikke er skattemæssigt motiveret, uden at myndighederne er forpligtet til at fremlægge tilstrækkelige indicier for skatteunddragelse.

B – Det første, det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål

32. Det første, det tredje og det fjerde spørgsmål drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt den omtvistede regel i CGI's artikel 119b, stk. 3, er forenelig med de grundlæggende frihedsrettigheder. Trods mine ovenstående betragtninger er det nødvendigt at behandle disse spørgsmål, da de grundlæggende frihedsrettigheder kunne danne grundlag for yderligere krav. I denne forbindelse er det dog nødvendigt først at diskutere den forelæggende rets tvivl om, hvorvidt der kan foretages en kontrol ud fra den primære ret (jf. punkt 1). Derefter skal det fastsættes, hvilken grundlæggende rettighed der finder anvendelse (jf. punkt 2), ligesom det skal drøftes, om der foreligger en indskrænkning af denne grundlæggende frihedsrettighed (jf. punkt 3).

1. Kontrol på grundlag af den primære EU-ret

33. Det første spørgsmål er, om den franske bestemmelse overhovedet skal måles ud fra den primære rets målestok.

34. Dette ville i det mindste skulle besvares benægtende, hvis bestemmelsen hører til et område, der har været genstand for en udtømmende harmonisering på EU-plan. Ifølge fast retspraksis ville den i så fald ikke skulle bedømmes på grundlag af bestemmelser i den primære ret, men på grundlag af de harmoniserede bestemmelser [20].

16 – Jf. dom af 4.3.2004, Kommissionen mod Frankrig (C-334/02, EU:C:2004:129, præmis 27), af 9.11.2006, Kommissionen mod Belgien (C-433/04, EU:C:2006:702, præmis 35), af 28.10.2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 34), og af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

17 – Jf. dom af 17.7.1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 41 og 44), af 9.3.1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 25), af 21.11.2002, X og Y (C-436/00, EU:C:2002:704, præmis 42), af 20.5.2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, præmis 44), og af 10.11.2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, præmis 37).

18 – Jf. dom af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 82), af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 50), og af 3.10.2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, præmis 37).

19 – Jf. dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 75), af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 30), af 12.9.2013, Slancheva sila (C-434/12, EU:C:2013:546, præmis 42), af 13.3.2014, SICES m.fl. (C-155/13, EU:C:2014:145, præmis 33), af 9.7.2015, Cimmino m.fl. (C-607/13, EU:C:2015:448, præmis 65), af 14.4.2016, Cervati og Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 34), og af 28.7.2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, præmis 40).

20 – Jf. dom af 12.10.1993, Vanacker og Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, præmis 9), af 23.5.1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, præmis 18), af 11.12.2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, præmis 64), og af 30.4.2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, præmis 63).

35. Ud fra sin genstand er CGI's artikel 119b, stk. 3, imidlertid ikke omfattet af noget udtømmende harmoniseret område. Navnlig kan moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, ikke anses for en harmoniseringsforanstaltning, da denne bestemmelse hverken forpligter medlemsstaterne til at anvende foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug eller definerer udtømmende påbud.

36. I henhold til moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, er det derimod op til medlemsstaterne, om og – inden for den ovenfor definerede ramme – hvordan de vil imødegå misbrug i forbindelse med påberåbelse af fordele i henhold til direktivet. Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at den mulighed, som medlemsstaterne er givet efter direktivet, kun kan udøves under overholdelse af de grundlæggende bestemmelser i traktaten, og at de er navnlig bundet af de grundlæggende frihedsrettigheder [21].

37. Den omtvistede bestemmelse i CGI's artikel 119b, stk. 3, er således også underlagt en kontrol på grundlag af den primære EU-ret.

2. Grundlæggende frihedsrettighed, som finder anvendelse

38. Dernæst skal den relevante grundlæggende frihedsrettighed for kontrollen af den franske foranstaltning fastsættes. I denne forbindelse ønsker den forelæggende ret oplyst, om det er etableringsfriheden (artikel 43 EF, nu artikel 49 TEUF) eller kapitalens frie bevægelighed (artikel 56 EF, nu artikel 63 TEUF), der finder anvendelse.

39. Hovedsagen omhandler den skattemæssige behandling af udbytte. Denne kan ifølge Domstolens retspraksis være omfattet af såvel artikel 43 EF som artikel 56 EF. Det afgørende er formålet med den pågældende lovgivning. En national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for bestemmelserne om etableringsfriheden. Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser [22].

40. Efter Kommissionens opfattelse er etableringsfriheden berørt i den foreliggende sag, da CGI's artikel 119b, stk. 3, omhandler udbetaling af udbytte til personer, som direkte eller indirekte *kontrolleres* af en eller flere personer, som ikke er hjemmehørende i Den Europæiske Union.

41. Forholdet mellem modtageren af udbyttet og selskaber, som ligger over denne i kæden af ejerandele, kan imidlertid ikke være afgørende. Hovedsagen vedrører nemlig beskatningen af udbytteudlodninger fra et fransk selskab til dettes andelsejer i Luxembourg.

21 – Jf. dom af 18.9.2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, præmis 26), af 23.2.2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, præmis 45), af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 46), af 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, præmis 53), og af 2.9.2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, præmis 39).

22 – Jf. dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 36 og 37), af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 33-35), af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 30-32), og af 11.9.2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 29-32).

42. CGI's artikel 119b, stk. 3, finder kun anvendelse på sådanne udbytteudlodninger, hvis der mellem modtageren og det udloddende selskab består et ejerforhold på mindst 20%. Ud fra en sådan ejerandel kan det imidlertid ikke entydigt konkluderes, at dens indehaver udøver en sikker indflydelse på selskabets beslutninger [23]. Med henblik på at fastslå den relevante grundlæggende frihedsrettighed må der tages hensyn til de faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde [24].

43. Ifølge den forelæggende rets oplysninger ejede det modtagende luxembourgske selskab på det omhandlede tidspunkt alle andele i det udbytteudloddende franske selskab. Da ejeren af en sådan andel uden tvivl har en sikker indflydelse på selskabets beslutninger, finder bestemmelserne om etableringsfriheden anvendelse.

3. Begrænsninger af etableringsfriheden

44. Derfor skal det undersøges, om der foreligger en begrænsning af etableringsfriheden. En sådan begrænsning kunne foreligge, da der ved anvendelsen af CGI's artikel 119b, stk. 3, nægtes fritagelse for kildeskatten for det modtagende luxembourgske selskab.

45. Etableringsfriheden omfatter i overensstemmelse med artikel 43 EF, sammenholdt med 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 Unionen, til bl.a. at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab [25]. Dermed sikrer den navnlig national behandling i værtsmedlemsstaten ved at forbyde enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabernes hjemsted [26].

46. Som den franske regering bekræftede i retsmødet, er det kun udbytteudlodninger til ikke-hjemmehørende selskaber, der er underlagt det særlige dokumentationsforbehold i CGI's artikel 119b, stk. 3. Udbytteudlodninger til hjemmehørende selskaber er ikke berørt heraf. Denne omstændighed gør det mindre attraktivt for selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, at gøre brug af etableringsfriheden, idet de som følge heraf kan give afkald på et erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i Frankrig [27].

47. I denne forbindelse er det irrelevant, at det selskab, som påberåber sig etableringsfriheden, indirekte er kontrolleret af personer med hjemsted i tredjelande. Som Domstolen har præciseret, følger det nemlig ikke af nogen bestemmelse i EU-retten, at oprindelsen for aktionærer i selskaber har nogen indvirkning på disse selskabers ret til at påberåbe sig etableringsfriheden [28].

48. Følgelig udgør den beskrevne forskel i den skattemæssige behandling af udbytte mellem moderselskaber, alt efter hvor deres hjemsted befinder sig, en hindring for etableringsfriheden, der som udgangspunkt er forbudt i henhold til artikel 43 EF og 48 EF [29].

23 – Jf. for så vidt angår ejerskab til en tredjedel af selskabsandelene dom af 13.4.2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, præmis 20). Vedrørende ejerandele på 10% se også dom af 3.10.2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, præmis 22), og af 11.9.2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 31).

24 – Jf. dom af 13.4.2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, præmis 21), af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 37 og 38), af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 93 og 94), og af 11.9.2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 37).

25 – Jf. dom af 21.9.1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, præmis 35), af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 30), af 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 17), og af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 40).

26 – Jf. dom af 28.1.1986, Kommissionen mod Frankrig (C-270/83, EU:C:1986:37, præmis 14), af 21.9.1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, præmis 35), af 14.12.2006, Denkavit Internationaal og Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 22), og af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 45).

27 – Jf. dom af 12.12.2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, præmis 32), af 23.2.2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, præmis 35), og af 14.12.2006, Denkavit Internationaal og Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 30).

28 – Jf. dom af 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 40).

29 – Jf. dom af 14.12.2006, Denkavit Internationaal og Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 29).

49. Ifølge retspraksis kan en sådan hindring kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige [jf. punkt a)), eller er begrundet i et tvingende alment hensyn [jf. punkt b)] [30].

a) Om den objektive sammenlignelighed

50. Domstolen bedømmer som regel situationernes objektive sammenlignelighed med hensyn til formålet med den pågældende foranstaltning [31]. Set i dette lys kunne det forekomme tvivlsomt, om udlodning af udbytte til hjemmehørende og til ikke-hjemmehørende selskaber er sammenlignelige situationer. Formålet med den omtvistede foranstaltning er nemlig at forhindre, at selskaber, der er hjemmehørende i tredjelande, omgår kildeskat ved at oprette mellemselskaber i Den Europæiske Union og udnytte forskelle i medlemsstaternes retssystemer. Udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber er imidlertid fortsat underlagt samme retssystem.

51. Det afgørende kriterium for Domstolen i forbindelse med udbytteudlodning er dog udøvelsen af beskatningskompetencen [32]. Målt ud fra dette kriterium må den objektive sammenlignelighed uden videre bekræftes, da Frankrigs beskatningskompetence omfatter udbytteudlodning til såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende modtagere.

b) Om begrundelsen

52. Dermed står det tilbage at prøve, om begrænsningen af etableringsfriheden ved CGI's artikel 119b, stk. 3, er begrundet i tvingende almene hensyn.

53. Frankrig har gjort gældende, at en sådan grund ligger i bekæmpelsen af skatteunddragelse og skattesvig.

54. For at en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, skal det specifikke formål med en sådan restriktion ifølge fast retspraksis være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet med henblik på at opnå en skattebegunstigelse [33].

55. I den foreliggende sag ses det imidlertid ikke, at den franske foranstaltning er specifikt rettet mod sådanne arrangementer. CGI's artikel 119b, stk. 3, kræver nemlig dokumentation for, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med kæden af ejerandele ikke er at sikre, at udbyttet omfattes af kildeskattefritagelsen, og bestemmelsen sigter dermed primært på bestræbelser for at opnå en skattefordel. Dette subjektive kriterium er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkeligt for at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement i henhold til Domstolens retspraksis [34]. Tværtimod skal det også fremgå af de objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges ved etableringsfriheden, ikke er nået, til trods for, at betingelserne for at opnå skattefriheden formelt er opfyldt [35].

30 – Jf. dom af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20), af 6.9.2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17), af 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23), og af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 26).

31 – Jf. dom af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22), af 21.2.2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 33), og af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 - C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 28).

32 – Jf. dom af 14.12.2006, Denkavit Internationaal og Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 34-36), og af 12.12.2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 68).

33 – Jf. dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 55), af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 74), af 4.12.2008, Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, præmis 35), og af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 40).

34 – Jf. dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 63).

35 – Jf. dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 64).

56. Dette formål må anses for ikke at forfølges, såfremt en samlet vurdering af omstændighederne viser, at kildeskattefritagelsen ikke kommer det selskab i den anden medlemsstat til gode, som modtager udbyttet, men i virkeligheden direkte kommer en tredjelandsstatsborger til gode. Etableringsfriheden beskytter nemlig som udgangspunkt kun EU-statsborgere [36].

57. Indicier for dette kan leveres af substansen i det mellemkoblede selskab. Det må således lægges til grund, at der er tale om et kunstigt arrangement, hvis selskabet kun udgør en fiktiv tilstedeværelse i form af et postkassefirma [37]. Men selv hvis der var en fysisk tilstedeværelse, ville det i lyset af de finansielle og personalemæssige rammebetingelser kunne konkluderes, at der var tale om et kunstigt arrangement. I denne forbindelse synes f.eks. selskabsorganernes faktiske beslutningsbeføjelser, deres rådighed over egne finansielle midler eller tilstedeværelsen af en forretningsrisiko at være afgørende.

58. Lades disse faktorer ude af betragtning ved anvendelsen af CGI's artikel 119b, stk. 3, udgør foranstaltningen ikke et egnet middel til at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at opnå en skattebegunstigelse.

59. Imidlertid går den omtvistede bestemmelse i hvert fald ud over det, der er nødvendigt for at bekæmpe skatteunddragelse, idet den i sidste ende pålægger selskaber, som gør brug af kildeskattefritagelsen, bevisbyrden for, at der ikke foreligger misbrug, alene på grund af den omstændighed, at de direkte eller indirekte kontrolleres af en person, som ikke er hjemmehørende i Den Europæiske Union [38]. Ifølge retspraksis kan en sådan generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en begrænsende skattemæssig foranstaltning [39]. CGI's artikel 119b, stk. 3, fører imidlertid til en omvendelse af bevisbyrden, uden at myndigheden er forpligtet til at levere tilstrækkelige indicier for skattesvig eller skatteunddragelse [40].

4. Foreløbig konklusion

60. Det første, det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål må følgelig besvares med, at artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, er til hinder for en national bestemmelse som CGI's artikel 119b, stk. 3, for så vidt som den som forudsætning for at indrømme kildeskattefritagelsen i henhold til moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5 pålægger et ikke-hjemmehørende selskab, som kontrolleres direkte eller indirekte af personer med hjemsted i tredjelande, at godtgøre, at kæden af ejerandele ikke er skattemæssigt motiveret, uden at myndighederne er forpligtet til at fremlægge tilstrækkelige indicier for rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at opnå en skattebegunstigelse.

36 – Jf. dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 53), af 11.3.2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, præmis 36), og af 23.2.2016, Kommissionen mod Ungarn (C-179/14, EU:C:2016:108, præmis 148).

37 – Jf. dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 67 og 68).

38 – Jf. ovenfor, punkt 27-30.

39 – Jf. dom af 4.3.2004, Kommissionen mod Frankrig (C-334/02, EU:C:2004:129, præmis 27), af 9.11.2006, Kommissionen mod Belgien (C-433/04, EU:C:2006:702, præmis 35), af 28.10.2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 34), og af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

40 – Jf. dom af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 55).

V – Forslag til afgørelse

61. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen, at Conseil d'Etats spørgsmål besvares som følger:

»Artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435/EØF og artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, er til hinder for en national bestemmelse, der som forudsætning for at indrømme kildeskattefritagelsen i henhold til direktivets artikel 5 pålægger et ikke-hjemmehørende selskab, som kontrolleres direkte eller indirekte af personer med hjemsted i tredjelande, at godtgøre, at kæden af ejerandele ikke er skattemæssigt motiveret, uden at myndighederne er forpligtet til at fremlægge tilstrækkelige indicier for rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at opnå en skattebegunstigelse.«