

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 26 februari 2019 (*)

Innehållsförteckning

Tillämpliga bestämmelser

OECD:s modellavtal

Direktiv 90/435

Skatteavtal

Dansk rätt

Beskattning av utdelning

Källbeskattning

Tillämplig lag med avseende på bedrägeri och missbruk

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

1) Mål C 116/16, T Danmark

2) Mål C 117/16, Y Danmark

Förfarandet vid domstolen

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första, den andra och den tredje frågan samt den fjärde frågan a–c i de nationella målen

Den fjärde frågan d–e samt den femte och den åttonde frågan i de nationella målen

Kriterierna för att det ska föreligga rättsmissbruk och bevisningen härför

Bevisbördan för rättsmissbruk

Den sjätte, den sjunde, den nionde och den tionde frågan i de nationella målen

Rättegångskostnader

”Begäran om förhandsavgörande – Tillnärmning av lagstiftning – Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater – Direktiv 90/435/EEG – Undantag från skatteplikt för utdelning som lämnas av bolag i en medlemsstat till bolag i andra

medlemsstater – Den som har rätt till utdelningen – Rättsmissbruk – Utdelning som lämnats av ett bolag etablerat i en medlemsstat till ett bolag etablerat i en annan medlemsstat, och som därefter i sin helhet eller nästan i sin helhet förs ut ur Europeiska unionen – Dotterbolag som åläggs en skyldighet att innehålla källskatt på utdelningen”

I de förenade målen C-116/16 och C-117/16,

angående begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställda av Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark, Danmark) genom beslut av den 19 februari 2016, som inkom till domstolen den 25 februari 2016, i målen

Skatteministeriet,

mot

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader och F. Biltgen samt domarna A. Rosas (referent), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C.G. Fernlund, C. Vajda och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. ?ere?,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 oktober 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- T Danmark, genom A.M. Ottosen och S. Andersen, advokater,
- Y Denmark Aps, genom L.E. Christensen och H.S. Hansen, advokater,
- Danmarks regering, genom C. Thorning, J. Nymann-Lindegren och M.S. Wolff, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av J.S. Horsbøl Jensen, advokat,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Socio, avvocato dello Stato,
- Luxemburgs regering, genom D. Holderer, i egenskap av ombud, biträdd av P.-E. Partsch och T. Lesage, avocats,
- Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman och C.S. Schillemans, båda i egenskap av ombud,

- Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren, och F. Bergius, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels, R. Lyal och L. Grønfeldt, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av H. Peytz, avocat,

och efter att den 1 mars 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2003, s. 41) (nedan kallat direktiv 90/435), och tolkningen av artiklarna 49, 54 och 63 FEUF.

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan å ena sidan Skatteministeriet (Danmark) och å andra sidan T Danmark respektive Y Denmark Aps, angående den skyldighet som ålagts dessa bolag att betala källskatt på den utdelning de lämnat till bolag i andra länder vilka, enligt skattemyndigheten, inte anses vara de som har rätt till denna utdelning och som därför inte kan omfattas av det undantag från skyldigheten att innehålla källskatt som föreskrivs i direktiv 90/435.

Tillämpliga bestämmelser

OECD:s modellavtal

3 Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) antog, den 30 juli 1963, en rekommendation som avsåg att undanröja dubbelbeskattning och anmodade regeringarna i medlemsstaterna att, när de ingick eller reviderade bilaterala avtal, följa ett ”modellavtal för att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet”, utarbetat av OECD:s kommitté för skattefrågor och bilagt nämnda rekommendation (nedan kallat OECD:s modellavtal). Detta modellavtal granskas och ändras regelbundet. Det finns kommentarer till avtalet som godkänts av OECD:s råd.

4 I punkterna 7–10 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal, i dess lydelse efter ändringen år 1977 (nedan kallat OECD:s modellavtal från år 1977), enligt vilken detta avtal är tillämpligt på personer med hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda de avtalsslutande staterna, påpekas att avtalet, i syfte att undgå skatt, kan tillämpas på ett felaktigt sätt genom konstlade rättsliga upplägg. Ordalydelsen av dessa kommentarspunkter understryker betydelsen av uttrycket ”den som har rätt till” som finns bland annat i artikel 10 (beskattning av utdelning) och i artikel 11 (beskattning av ränta) i detta modellavtal och behovet av att bekämpa skattebedrägeri.

5 Artikel 10.1 och 10.2 i OECD:s modellavtal från år 1977 har följande lydelse:

”1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist och enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som uppbär utdelningen är den som har rätt till den får den skatt som fastställs på detta sätt inte överstiga:

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (dock inte ett personbolag) som är direkt ägare av minst 25 procent av kapitalet i det utbetalande bolaget,
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i alla andra fall.”

6 Vid en revision av kommentarerna år 2003 kompletterades dessa med förklarande anmärkningar avseende ”transitbolag”, det vill säga bolag som visserligen formellt är ägare till inkomsten men som i praktiken har väldigt begränsade befogenheter, i den meningen att de endast agerar som förvaltare eller administratörer på uppdrag av de berörda parterna, vilket innebär att de inte bör anses vara de som har rätt till denna inkomst. I punkt 12 i kommentarerna till artikel 10, i dess lydelse efter ändringen år 2003, föreskrivs bland annat att ”begreppet ’den som har rätt till’ inte används i en snäv eller teknisk bemärkelse, utan ska förstås i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte, nämligen att undvika dubbelbeskattning och förebygga skatteflykt och skattebedrägeri.” I punkt 12.1 i denna version av kommentarerna anges att ”[d]et ... skulle strida mot avtalets ändamål och syfte om källstaten beviljar en nedsättning av eller befrielse från skatt för en person med hemvist i en avtalslutande stat som, på ett annat sätt än i egenskap av ombud eller annan uppdragstagare, agerar som en enkel transitenhet till förmån för en annan person som faktiskt har rätt till den aktuella inkomsten” och att ”ett transitbolag normalt inte kan anses vara den som har rätt till inkomsten om detta, även om det formellt sett är ägare till inkomsten, i praktiken har mycket begränsade befogenheter på ett sätt som medför att det bara agerar som en förvaltare eller administratör på uppdrag av berörda parter”.

7 I samband med en ny översyn av kommentarerna under år 2014 infördes ytterligare förtydliganden av begreppen ”den som har rätt till” och ”transitbolag”. I punkt 10.3 i denna version av kommentarerna anges att ”det finns många sätt att hantera problemet med transitbolag och, mer allmänt, risken för att de mest förmånliga skattebestämmelserna tillämpas (treaty shopping i skattehänseende), bland annat särskilda anti-missbruksbestämmelser i avtalen, allmänna anti-missbruksregler, regler som ger företräde för innebörd framför form och regler om ”ekonomisk substans”.

Direktiv 90/435

8 Det första och det tredje skälet i direktiv 90/435 har följande lydelse:

”Att sammanföra bolag från olika medlemsstater kan vara nödvändigt för att inom gemenskapen skapa betingelser liknande dem som råder på en inre marknad och därmed säkerställa att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. Sådana åtgärder bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna. Det är därför nödvändigt att för grupper av bolag från olika medlemsstater införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, att öka sin produktivitet och att förbättra sin internationella konkurrensförmåga.

...

Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel

genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar.”

9 I artikel 1 i direktiv 90/435 föreskrivs följande:

”1. Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv

...

– på utdelning från bolag som är hemmahörande i denna stat till moderbolag i andra medlemsstater.

– ...

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

10 I artikel 2 i detta direktiv anges de villkor med avseende på bolagsform, skatterättslig hemvist och skattskyldighet som ska vara uppfyllda för att direktivet ska vara tillämpligt.

11 I artikel 3 i direktiv 90/435 stadgas följande:

”1. Vid tillämpningen av detta direktiv gäller följande:

a) Status som moderbolag skall i vart fall tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller de villkor som anges i artikel 2 och innehar andelar motsvarande minst 20 % av kapitalet i ett i en annan medlemsstat beläget bolag som uppfyller samma villkor.

Denna status skall också på samma villkor tillskrivas ett bolag i en medlemsstat som innehar andelar motsvarande minst 20 % av kapitalet i ett i samma medlemsstat beläget bolag, vilka andelar innehas helt eller delvis av ett fast driftsställe för det i en annan medlemsstat belägna förstnämnda bolaget.

Från och med den 1 januari 2007 skall innehavet av andelar minst motsvara 15 %.

Från och med den 1 januari 2009 skall innehavet av andelar minst motsvara 10 %.

b) Med dotterbolag avses det bolag vars kapital inbegriper de andelar som avses i a.

2. Utan hinder av punkt 1 skall medlemsstaterna ha möjlighet

– att genom bilateral överenskommelse ersätta kriteriet kapitalandel med röstandel,

– att inte tillämpa detta direktiv på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag eller på de bolag i medlemsstaten i vilka ett bolag från en annan medlemsstat inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år.”

12 I artikel 4.1 i direktivet ges medlemsstaterna två alternativ system att välja mellan, närmare bestämt systemet med undantag från skatteplikt och avräkningssystemet.

13 Artikel 5 i direktivet har följande innehåll:

”Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall vara befriad från källskatt.”

Skatteavtal

14 Genom artikel 10.1 och 10.2 i avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburgs regering och Konungariket Danmarks regering för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och för att lämna ömsesidig handräckning, undertecknat i Luxemburg den 17 november 1980 (nedan kallat skatteavtalet mellan Luxemburg och Danmark), fördelas beskattningsrätten mellan dessa två medlemsstater med avseende på utdelning på följande sätt:

- ”1. Utdelning från ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.
2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist och enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som uppstår utdelningen är den som har rätt till den får den skatten inte överstiga:
 - a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (dock inte ett personbolag) som är direkt ägare av minst 25 procent av kapitalet i det utbetalande bolaget,
 - b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i alla andra fall.”

15 Genom artikel 10.1 och 10.2 i avtalet mellan Konungariket Danmarks regering och Republiken Cyperns regering för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, undertecknat den 26 maj 1981, fördelades beskattningsrätten med avseende på utdelning på följande sätt:

- ”1. Utdelning från ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.
2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist och enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som uppstår utdelningen är den som har rätt till den får den skatten inte överstiga:
 - a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (dock inte ett personbolag eller ett kommanditbolag) som är direkt ägare av minst 25 procent av kapitalet i det bolag som utbetalar utdelningen,
 - b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i alla andra fall.”

16 Enligt artikel 10.2 i avtalet mellan Förenta staternas regering och Konungariket Danmarks regering för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatt på inkomst och förhindra skatteflykt, undertecknat i Washington den 19 augusti 1999, får den avtalsslutande stat i vilken det bolag som betalar utdelningen har sitt hemvist beskatta utdelning som lämnas till ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som är ”den som har rätt till” utdelningen, enligt en skattesats som uppgår till 5 procent av utdelningens bruttobelopp.

17 Det finns inget skatteavtal mellan Konungariket Danmark och Bermuda.

18 Av dessa bilaterala avtal framgår att källstaten, således Konungariket Danmark i de nationella målen, kan beskatta den utdelning som lämnas till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat enligt en högre skattesats än vad som anges i dessa avtal i det fall detta bolag inte är den som har rätt till utdelningen. Inget av dessa avtal innehåller emellertid en definition av begreppet "den som har rätt till".

Dansk rätt

Beskattnings av utdelning

19 I 2 § första stycket c selskabsskatteloven (bolagsskattelagen) föreskrivs följande:

"Skattskyldiga enligt denna lag är ... bolag och föreningar m.m. i den mening som avses i 1 § första stycket, som har sitt hemvist utomlands, såvitt de

...

c) uppbär utdelning enligt 16 A § första och andra styckena lagen om statlig inkomstskatt ... Skatteplikten omfattar inte utdelning som lämnas för aktier i dotterbolag, se 4 A § lagen om beskattning av aktievinster, när den utdelning som lämnas av dotterbolaget omfattas av ett undantag från skatteplikt eller av nedsatt skatt enligt bestämmelserna i direktiv [90/435] eller enligt ett skatteavtal med Färöarna, Grönland eller den stat där detta moderbolag har sitt hemvist. Skatteplikten omfattar inte heller utdelning som lämnas för aktier i närstående bolag, se 4 B § lagen om beskattning av aktievinster, som inte är aktier i dotterbolag, när det koncernbolag som uppbär utdelningen har sitt hemvist i en medlemsstat i [unionen/Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)], och utdelningen skulle ha omfattats av ett undantag från skatteplikt eller av nedsatt skatt enligt bestämmelserna i direktiv [90/435] eller enligt ett skatteavtal som ingåtts med den berörda staten för det fall det rör sig om aktier i dotterbolag. Skatteplikten omfattar inte heller utdelning som uppbärs av personer som äger andelar i sådana moderbolag som anges i förteckningen över bolag som avses i artikel 2.1 a i direktiv [90/435], men som vid beskattning i Danmark betraktas som transparenta enheter. För att denna bestämmelse ska vara tillämplig krävs att den person som äger andelar i bolaget inte har sitt hemvist i Danmark."

Källbeskattnings

20 Om det enligt 2 § första punkten c i bolagsskattelagen föreligger en begränsad skattskyldighet för utdelningar från Danmark, åvilar det enligt 65 § kildeskatteloven (källskattelagen) det danska bolag som lämnar utdelningen att innehålla källskatt motsvarande 28 procent.

21 65 § första och femte styckena källskattelagen, i den lydelse som är relevant i de nationella målen, har följande lydelse:

"1. Vid varje godkännande av eller beslut om att utbetala eller gottskriva utdelning som lämnas för aktier eller andelar i bolag eller föreningar m.m. som anges i 1 § första stycket leden 1, 2, 2e och 4 i bolagsskattelagen ska det berörda bolaget eller den berörda föreningen m.m. innehålla 28 procent av den totala utdelningen, om inte annat anges i fjärde stycket eller följer av femte–åttonde styckena. ... Det således innehållna beloppet benämns 'skatt på utdelning'.

...

5. Det innehålls inte någon skatt på utdelning som uppburits av ett bolag med hemvist utomlands från ett bolag med hemvist i Danmark när denna utdelning inte omfattas av skatteplikt

(se 2 § första stycket c bolagsskattelagen).”

22 Det framgår av 2 § andra stycket led 2 bolagsskattelagen att den skattskyldighet som följer av 2 § första stycket c i denna lag är slutgiltigt fullgjord i och med att källskatten hålls inne i enlighet med 65 § källskattelagen. Skattesatsen för att beräkna skatten på vinst uppgick, under den period som är relevant i de nationella målen, till 28 procent.

23 Danska moderbolag är befriade från skatt på utdelning som de uppbär från danska dotterbolag, enligt 13 § första stycket 2 i bolagsskattelagen. Det framgår dessutom av 31 § första stycket 2 kildeskattbekendtgørelsen (källskatteförordningen) att det danska utdelande bolaget inte ska innehålla källskatt i samband med utbetalningen av en sådan utdelning.

24 Om ett danskt bolag är skattskyldigt för utdelning som lämnats av ett annat danskt bolag, åligger det däremot detta sistnämnda bolag att innehålla källskatt i enlighet med 65 § första stycket källskattelagen.

25 Skatteministeriet har inför den hänskjutande domstolen, bland annat i samband med det nationella mål som ligger till grund för mål C-116/16, medgett att Konungariket Danmark åsidosatte bestämmelserna i EUF-fördraget när denna stat under år 2011 beskattade utdelning som uppburits av ett bolag i en annan medlemsstat enligt en högre skattesats än den bolagsskattesats som då var tillämplig. Skatteministeriet har därför satt ned sin fordran till ett belopp motsvarande 25 procent, det vill säga samma skattesats som den då gällande bolagsskattesatsen.

26 Den tidpunkt då källskatten på utdelning förfaller till betalning anges i 66 § första stycket andra meningen i källskattelagen, vilken har följande lydelse:

”Skatten på utdelning förfaller till betalning i samband med godkännande av eller beslut om att utbetala eller gottskriva utdelning och den ska inbetalas senast nästföljande månad, samtidigt som sista betalningsdagen för bolagets inbetalning av innehållen A-skatt och arbetsmarknadsbidrag.”

27 Den som betalar ut utdelningen är ansvarig gentemot staten för att källskatten betalas in.

28 Räntesatsen för dröjsmålsräntan för det fall källskatten betalas in för sent än högre än den räntesats som gäller för det fall ett danskt bolag betalar in bolagsskatten för sent. Den nationella domstolen har emellertid angett att dröjsmålsränta, efter en lagändring som trädde i kraft den 1 augusti 2013, numera tas ut enligt samma räntesats såväl med avseende på källskatt som bolagsskatt.

29 Skyldigheten att betala dröjsmålsränta åligger den som är skyldig att innehålla skatten. För ett bolag som är obegränsat skattskyldigt i Danmark utgör skattepliktig utdelning en av bolagets beskattningsbara inkomster. Det är det utdelande bolaget som ska innehålla källskatten och betala in skatten, samt eventuell dröjsmålsränta vid föresenad betalning, till skattemyndigheten.

30 Enligt 65 C § första stycket källskattelagen är den som betalar ut royalty som har sitt upphov i Danmark i princip skyldig att innehålla källskatt, oavsett om mottagaren har hemvist i Danmark eller ej.

Tillämplig lag med avseende på bedrägeri och missbruk

31 Fram till dess att lag nr 540 av den 29 april 2015 antogs fanns det inte några allmänna bestämmelser i Danmark för att motverka missbruk. I rättspraxis hade däremot den så kallade realitetsprincipen utvecklats, enligt vilken beskattning ska ske på grundval av en konkret bedömning av de faktiska omständigheterna. Det betyder bland annat att konstlade skatteupplägg

under vissa omständigheter inte behöver beaktas och att beskattningen i stället baseras på verkligheten, i enlighet med principen om innebördens företräde framför formen (substance over form).

32 Det framgår av besluten om hänskjutande att parterna i vart och ett av de nationella målen är överens om att realitetsprincipen inte ger en tillräcklig grund för att bortse från de upplägg som var i fråga i dessa mål.

33 Som framgår av dessa beslut om hänskjutande har även principen om ”den rätta inkomsttagaren” (”rette indkomstmodtager”) utvecklats i rättspraxis. Denna princip är baserad på de grundläggande bestämmelserna om beskattning av inkomster i 4 § statsskatteloven (lagen om statlig skatt), vilka innebär att skattemyndigheterna inte är skyldiga att godta en konstlad uppdelning mellan det företag eller den verksamhet som genererar inkomsterna och placeringen av de inkomster som denna verksamhet har gett upphov till. Med hjälp av denna princip kan det således fastställas vilken person som – oberoende av hur upplägget framstår utåt – är den verkliga mottagaren av en viss inkomst och den som således är skyldig att betala den därtill hänförliga skatten.

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

34 I de båda nationella målen har Skatteministeriet överklagat de beslut genom vilka Landsskatteretten (högsta skattemyndigheten, Danmark) fann att T Danmark (mål C-116/16 och Y Danmark (mål C-117/16) omfattades av det undantag som föreskrivs i direktiv 90/435 från att innehålla källskatt på utdelning som lämnas till enheter som är etablerade i en annan medlemsstat.

35 För att kunna beviljas de skatteförmåner som föreskrivs i direktiv 90/435 ska den enhet som uppstår utdelningen uppfylla de villkor som anges i direktivet. Såsom den danska regeringen har redogjort för i sitt skriftliga yttrande kan det hända att koncerner som inte uppfyller dessa villkor bildar ett eller flera konstlade företag som uppfyller de formella villkoren i direktivet och sätter in det eller dem mellan det bolag som lämnar utdelningen och det bolag som rent faktiskt har rätt att förfoga över den. Det är sådana finansiella upplägg som behandlas i de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen angående rättsmissbruk och begreppet ”den som har rätt till” utdelningen.

36 Omständigheterna, såsom de har beskrivits av den hänskjutande domstolen och såsom de åskådliggjorts i besluten om förhandsavgörande genom flera modeller av de berörda koncernernas struktur, är mycket komplexa och detaljerade. Domstolen kommer att begränsa sin redogörelse till de uppgifter som är nödvändiga för att kunna besvara tolkningsfrågorna.

1) Mål C-116/16, T Danmark

37 Av beslutet om hänskjutande framgår att fem riskkapitalfonder, varav ingen är ett bolag med hemvist i en medlemsstat eller i ett land med vilket Konungariket Danmark har ingått ett skatteavtal, under år 2005 bildade en koncern bestående av flera bolag i syfte att köpa T Danmark, en stor dansk tjänsteleverantör.

38 I sitt yttrande har den danska regeringen förklarat att mål C-116/16 gäller samma koncern som mål C-115/16, som rör beskattning av ränta och som avgörs genom dom meddelad denna dag, N Luxembourg 1 m.fl. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134).

39 Såsom angetts av den hänskjutande domstolen bildade riskkapitalfonderna bolag i Luxemburg. Ett av dessa bolag, N Luxembourg 2 förvärvade under år 2010 en stor andel i T Danmark vilket ledde till att N Luxembourg 2 under den period som är relevant i det nationella

målet ägde mer än 50 procent av aktierna i T Danmark. Övriga aktier i T Danmark innehades av tusentals aktieägare.

40 På begäran av de danska myndigheterna upprättade den luxemburgska skattemyndigheten våren 2011 ett "hemvistintyg" av vilket det framgick att N Luxembourg 2 var skattskyldigt för "impôt sur le revenu des collectivités" (inkomstskatt för juridiska personer) och var den som hade rätt till all utdelning som lämnades med anledning av de andelar bolaget ägde i T Danmark eller alla andra inkomster som dessa andelar gav upphov till. I sitt yttrande har den danska regeringen påpekat att det inte av detta intyg framgår vilka faktiska uppgifter som låg till grund för det.

41 I enlighet med sin utdelningspolitik lämnade T Danmark under sommaren 2011 utdelning till sina aktieägare på totalt cirka 1,8 miljarder danska kronor (DKK) (cirka 241,4 miljoner euro). Utdelning lämnades även under våren 2012.

42 Under år 2011 vände sig T Danmark till SKAT (skattemyndigheten, Danmark) och begärde ett bindande besked avseende huruvida den utdelning som bolaget lämnade till N Luxembourg 2 var undantagen från skatteplikt enligt 2 § första stycket c tredje meningen i bolagsskattelagen och huruvida källskatt i så fall inte skulle innehållas.

43 I begäran om bindande besked angavs att den utdelning bolaget avsåg att lämna till N Luxembourg 2 under det tredje kvartalet 2011 uppgick till cirka 6 miljarder DKK (cirka 805 miljoner euro). Det påpekades också att eftersom N Luxembourg 2 var en självständig enhet med självständig företagsledning och egen befogenhet att fatta beslut, var det naturligtvis inte möjligt att på förhand och med säkerhet veta om och hur företagsledningen för N Luxembourg 2 rent faktiskt skulle besluta att använda denna utdelning. Det angavs slutligen att en stor del av investerarna i sista ledet var hemmahörande i Förenta staterna.

44 Skatteministeriet svarade att det inte var möjligt att lämna något besked utan vetskap om hur N Luxembourg 2 avsåg att förfoga över utdelningen från T Danmark.

45 T Danmark svarade att det bindande beskedet kunde meddelas med utgångspunkt i att utdelningen skulle lämnas av T Danmark till N Luxembourg 2, vilket bolag i sin tur skulle lämna utdelning till sitt eget moderbolag. Enligt dessa uppgifter kunde det antas att detta bolag skulle utbetala en del av dessa medel (som utdelning och/eller ränta och/eller återbetalning av skulder) till bolag som kontrolleras av de olika riskkapitalfonderna eller av dess borgenärer. T Danmark antog också att de belopp som utbetalades av N Luxembourg 2:s moderbolag till bolag som kontrollerades av de olika riskkapitalfonderna skulle överföras till riskkapitalfondernas investerare i sista ledet, men T Danmark preciserade att bolaget inte visste på vilket sätt denna överföring skulle ske eller hur den skulle komma att behandlas i skattehänseende.

46 Skatterådet besvarade frågan nekande i det bindande beskedet.

47 T Danmark överklagade detta beslut till Landsskatteretten, som tvärtom fann att den utdelning som lämnats av detta bolag till N Luxembourg 2 var undantagen från skatteplikt. Landsskatteretten fann att det inte kunde föreligga begränsad skattskyldighet enligt direktiv 90/435, eftersom Konungariket Danmark inte hade antagit någon författning som syftade till att förhindra bedrägeri och missbruk, såsom anges i artikel 1.2 i detta direktiv, och därför inte kunde beskatta utdelningen enligt 2 § första stycket c bolagsskattelagen. Skatteministeriet har överklagat Landsskatterettens beslut.

48 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

1) a) Krävs det, för att en medlemsstat ska kunna åberopa artikel 1.2 i direktiv [90/435] om tillämpning av sådana nationella bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, att den berörda medlemsstaten har antagit en specifik nationell bestämmelse för att genomföra artikel 1.2 i direktivet eller att det i nationell rätt finns allmänna bestämmelser eller principer om bedrägeri och missbruk som kan tolkas i överensstämmelse med artikel 1.2?

b) Om den först ställda frågan besvaras jakande, kan då 2 § första stycket c i bolagsskattelagen, i vilken det föreskrivs att 'det är en förutsättning att beskattningen av utdelningen ska bortfalla ... enligt bestämmelserna i [direktiv 90/435/EEG] ...' då anses som en sådan specifik nationell bestämmelse som avses i artikel 1.2 i direktiv 90/435?

2) Är en bestämmelse i ett mellan två medlemsstater ingånget skatteavtal som utarbetats i enlighet med OECD:s modellavtal, enligt vilken beskattningen av utdelningen är beroende av om mottagaren anses vara den som har rätt till utdelningen, en sådan avtalsmässig anti-missbruksbestämmelse som avses i artikel 1.2 i direktiv 90/435?

3) Om domstolen besvarar fråga 2 jakande, är det då upp till nationella domstolar att definiera begreppet 'den som har rätt till' eller ska begreppet vid tillämpning av direktiv 90/435 ges en unionsrättslig tolkning som kan prövas av EU-domstolen?

4) a) Om domstolen besvarar fråga 2 jakande och fråga 3 besvaras så, att det inte är nationella domstolar som ska definiera begreppet 'den som har rätt till', ska begreppet då tolkas så, att ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat, som under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet mottar utdelning från ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat är 'den som har rätt till' denna utdelning enligt en unionsrättslig tolkning av begreppet?

b) Ska begreppet 'den som har rätt till' då förstås som motsvarande begrepp i artikel 1.1 i rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EGT L 157, 2003, s. 49), jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv?

c) Ska begreppet då tolkas enbart med beaktande av kommentarerna till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1977 (punkt 12) eller kan senare kommentarer beaktas vid tolkningen, däribland de tillägg som gjordes år 2003 om 'transitenheter' och de tillägg som gjordes år 2014 om 'avtalsmässiga och andra rättsliga skyldigheter'?

d) Vilken betydelse har det i detta sammanhang för frågan om utdelningsmottagaren ska anses vara 'den som har rätt till' utdelningen huruvida vederbörande har haft en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla utdelningen till en annan person?

e) Vilken betydelse har det för bedömningen av om mottagaren av utdelningen ska anses vara 'den som har rätt till' utdelningen om den hänskjutande domstolen efter en bedömning av de faktiska omständigheterna i målet skulle finna att mottagaren – utan att ha varit bunden av en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla den utdelning som mottagits till en annan person – 'i själva verket' inte hade rätt att 'använda och nyttja utdelningen såsom anförs i 2014 års kommentarer till OECD:s modellavtal från 1977?

5) Om det i detta fall konstateras

– att det finns 'sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för

förebyggande av bedrägeri eller annan oredlighet eller missbruk', (se artikel 1.2 i direktiv 90/435),

- att utdelningen har lämnats av ett bolag A, hemmahörande i en medlemsstat, till ett moderbolag B, hemmahörande i en annan medlemsstat, och moderbolaget därefter vidareförmedlar utdelningen till detta bolags moderbolag C, som är hemmahörande utanför EU/EES och som i sin tur vidareförmedlar medlen till sitt moderbolag D, även detta hemmahörande utanför EU/EES,
- att det inte har ingåtts något skatteavtal mellan den förstnämnda staten och den stat där C är hemmahörande,
- att det har ingåtts ett dubbelbeskattningsavtal mellan den förstnämnda staten och den stat där D är hemmahörande, och
- att den förstnämnda staten enligt denna stats lagstiftning inte hade kunnat kräva att källskatt hålls inne med avseende på den utdelning som bolag A lämnat till bolag D, om bolag D hade varit direkt ägare av A,

föreligger det då missbruk i den mening som avses i direktivet, med den följd att B inte skyddas av detta direktiv?

6) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlagga källskatt enligt artikel 1.2 i direktiv 90/435 för utdelning som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolag), utgör då artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF hinder för en lagstiftning, som innebär att den sistnämnda medlemsstaten ska beskatta det i den andra medlemsstaten hemmahörande moderbolaget för utdelningen när denna medlemsstat anser att hemmahörande moderbolag under liknande omständigheter är skattebefriade för sådan utdelning?

7) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlagga källskatt enligt artikel 1.2 i direktiv 90/435 avseende utdelning från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat betraktas som begränsat skattskyldigt i denna medlemsstat för den berörda utdelningen, utgör då artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF hinder för en lagstiftning enligt vilken den sistnämnda medlemsstaten ålägger den som är skyldig att innehålla källskatten (dotterbolaget) att betala dröjsmålsränta vid försenad betalning av källskatt med en högre räntesats än den räntesats som gäller i medlemsstaten vid försenad inbetalning till följd av ett krav på bolagsskatt som framställts mot ett bolag som är hemmahörande i samma medlemsstat?

8) Om domstolen besvarar fråga 2 jakande och fråga 3 besvaras så, att det inte är nationella domstolar som ska definiera begreppet 'den som har rätt till' och såvitt ett i en medlemsstat hemmahörande bolag (moderbolaget) därför inte anses befriat från att betala källskatt enligt direktiv 90/435 avseende en utdelning som mottagits från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag (dotterbolaget), är sistnämnda medlemsstat då skyldig enligt direktiv 90/435 eller artikel 4.3 FEU att upplysa om vem medlemsstaten då anser vara 'den som har rätt till' utdelningen?

9) Om ett i en medlemsstat hemmahörande bolag (moderbolaget) i det enskilda fallet inte anses befriat från att betala källskatt enligt direktiv 90/435 avseende utdelning som mottagits från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag (dotterbolaget), utgör då artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF alternativt artikel 63 FEUF var för sig eller tillsammans hinder för en lagstiftning

– enligt vilken den sistnämnda medlemsstaten ålägger dotterbolaget en skyldighet att innehålla källskatt på utdelning och ett ansvar gentemot det allmänna för källskatt som inte innehållits, när en sådan skyldighet att innehålla källskatt inte gäller då moderbolaget är hemmahörande i samma medlemsstat?

– enligt vilken den sistnämnda medlemsstaten tar ur dröjsmålsränta på förfallen källskatt?

För svaret på den nionde frågan ombeds domstolen att beakta svaren på den sjätte och den sjunde frågan.

10) I ett fall där

– ett i en medlemsstat hemmahörande bolag (moderbolaget) uppfyller villkoret i direktiv 90/435 om att (år 2011) äga minst 10 procent av aktiekapitalet i ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag (dotterbolaget),

– moderbolaget i det enskilda fallet inte anses befriat från källskatt enligt artikel 1.2 i direktiv 90/435 avseende utdelning som lämnats av dotterbolaget,

– moderbolagets (direkta eller indirekta) aktieägare som är hemmahörande i tredje land anses vara de som har rätt till utdelningen,

– nämnda (direkta eller indirekta) aktieägare också uppfyller nämnda kapitalkrav,

utgör då artikel 63 FEUF hinder för en lagstiftning enligt vilken den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande beskattar den berörda utdelningen, när denna medlemsstat anser att hemmahörande bolag som uppfyller kapitalkravet i direktiv 90/435, det vill säga att under inkomståret 2011 äga minst 10 procent av aktiekapitalet i det utdelande bolaget, är befriade från att betala skatt på sådan utdelning?”

2) Mål C-117/16, Y Denmark

49 Av beslutet om hänskjutande framgår att Y Inc. är ett börsnoterat bolag. Bolaget är etablerat i Förenta staterna (nedan kallat Y USA) och utgör det översta bolaget i Y-koncernen. Bolagets i utlandet etablerade dotterbolag ägs av det mellanliggande bolaget Y Global Ltd, etablerat i Bermuda (nedan kallat Y Bermuda), vars verksamhet, förutom att äga andelar i dotterbolagen, endast består i att äga de immateriella rättigheterna till koncernens produkter. Administrationen av bolaget sköts av ett (oberoende) förvaltningsbolag.

50 Y Denmark – som bildades i Danmark av Y USA år 2000 – har sedan bolaget bildades alltid haft cirka 20 anställda och bedriver verksamhet inom områdena försäljning och stödtjänster. Detta bolag rapporterar till Y BV, ett bolag etablerat i Nederländerna (nedan kallat Y Holland), som ansvarar för koncernens försäljningsverksamhet utanför Förenta staterna, Kanada och Mexiko. Y Denmark är dessutom moderbolag i den europeiska delen av Y-koncernen.

51 Till följd av att American Jobs Creation Act of 2004 (lag 2004 om skapandet av amerikanska arbetstillfällen) antogs i USA, fick bolag etablerade i Förenta staterna tillfälligt möjlighet att ta hem

utdelningar från utländska dotterbolag till mycket gynnsamma skattevillkor, om de i gengäld förpliktade sig att använda intäkterna i USA för vissa ändamål, som till exempel forskning och utveckling. Under dessa omständigheter beslutade Y USA att under räkenskapsåret från och med den 1 maj 2005 till och med den 30 april 2006 ta hem så stor utdelning som möjligt från Y Bermuda. Den sammanlagda utdelningskapaciteten – som bland annat utgjordes av utdelningar från de olika dotterbolagen till Y Bermuda – uppgick till 550 miljoner US-dollar (USD) (cirka 450,82 miljoner euro).

52 Innan utdelningarna lämnades omstrukturerades den europeiska delen av Y-koncernen. I detta sammanhang bildade Y Bermuda den 9 maj 2005 Y Cyprus på Cypern, med ett ursprungligt aktiekapital på 20 000 USD (cirka 16 400 euro), varav 2 000 USD (cirka 1 640 euro) betalades in vid bildandet. Genom avtal den 16 september 2005 sålde Y Bermuda aktierna i Y Denmark till Y Cyprus för 90 miljoner euro. Köpeskillingen betalades genom att ett skuldebrev upprättades.

53 Av beslutet om hänskjutande framgår att Y Cyprus är ett holdingbolag som även har vissa finansförvaltande uppgifter (kreditgivning till dotterbolagen). Av förvaltningsberättelserna i detta bolags årsredovisningar för räkenskapsåren 2005/06 och 2006/07 framgår att Y Cyprus verksamhet i huvudsak bestod i andelsförvaltning. Bolaget betalade vidare ersättning till styrelseledamöter med 571 USD (cirka 468 euro) respektive 915 USD (cirka 750 euro). Enligt årsredovisningarna skedde ingen beskattning av bolaget, eftersom bolaget inte hade någon skattepliktig inkomst.

54 Den hänskjutande domstolen har preciserat att Y Holland den 26 september 2005 beslutade att lämna utdelning med 76 miljoner euro till Y Denmark för räkenskapsåret 2004/05. Denna utdelning betalades till Y Denmark den 25 oktober 2005. Den 28 september 2005 godkände Y Denmarks bolagsstämma en utdelning, för samma räkenskapsår, till Y Cyprus som likaså var på 76 miljoner euro. Detta belopp betalades till Y Cyprus den 27 oktober 2005. Den 28 oktober 2005 överförde Y Cyprus samma belopp till Y Bermuda som avbetalning på skulden som bolaget hade efter förvärvet av Y Denmark.

55 Den 21 oktober 2005 bildade Y Cyprus ett bolag i Nederländerna med firmanamnet Y Holding BV. Genom avtal den 25 oktober 2005 sålde Y Denmark sina aktier i Y Holland till Y Holding för 14 miljoner euro.

56 Den 3 april 2006 lämnade Y Bermuda utdelning med 550 miljoner USD (cirka 450,82 miljoner euro) till Y USA. Utbetalningen av denna utdelning finansierades genom egna medel och genom ett banklån.

57 Den 13 oktober 2006 godkände bolagsstämman i Y Denmark att utdelning för räkenskapsåret 2005/06 skulle lämnas till Y Cyprus med 92 012 000 DDK (cirka 12,3 miljoner euro). Y Denmark har uppgett att detta belopp var en del (i egenskap av utdelning som skulle uppbäras) av ett totalt utdelningsbelopp på 550 miljoner USD (cirka 450,82 miljoner euro) som Y Bermuda hade lämnat till Y USA den 3 april 2006, vilket Skatteministeriet har bestritt då det inte finns några handlingar som styrker detta. Y Denmark överförde under år 2010 ett belopp om 92 012 000 DKK (cirka 12,3 miljoner euro) till Y Cyprus.

58 Enligt den hänskjutande domstolen är den huvudsakliga frågan i målet huruvida Y Cyprus är begränsat skattskyldigt för den aktuella utdelningen i Danmark. Enligt nationell rätt är ett utländskt bolag i princip inte begränsat skattskyldigt i Danmark för utdelning. Ett villkor för om utdelning är undantagen från skatteplikt eller föremål för en reducerad skatt är att antingen direktiv 90/435 eller ett skatteavtal är tillämpligt. I flertalet av de skatteavtal som Konungariket Danmark har ingått föreskrivs emellertid som villkor för ett undantag från skatteplikt eller nedsatt skatt att den enhet som uppburit utdelningen är "den som har rätt till" den ("retmæssig ejer"). Direktiv 90/435

innehåller inte något motsvarande villkor.

59 SKAT anser att Y Cyprus är begränsat skattskyldigt i Danmark för den aktuella utdelningen, eftersom detta bolag inte kan anses vara den som har rätt till denna utdelning, i den mening som avses i skatteavtalet mellan Konungariket Danmark och Republiken Cypern. Bolaget omfattas inte heller av bestämmelserna i direktiv 90/435 om undantag från innehållande av källskatt.

60 SKAT fastställde genom beslut av den 17 september 2010 att Y Denmark borde ha innehållit källskatt med avseende på två utbetalningar av utdelning till sitt moderbolag Y Cyprus under åren 2005 och 2006 och att Y Denmark skulle anses vara ansvarig för att denna källskatt betalades in.

61 Detta beslut överklagades till Landsskatteretten. Landsskatteretten fann i sitt beslut av den 16 december 2011, i likhet med SKAT, att Y Cyprus inte var "den som har rätt till" utdelningen i den mening som avses i skatteavtalet mellan Konungariket Danmark och Republiken Cypern, men biföll talan såvitt avser den grund som åberopats av Y Denmark om att det inte skulle innehållas någon källskatt, eftersom Y Cyprus omfattades av undantaget från skattskyldighet enligt direktiv 90/435.

62 Skatteministeriet överklagade Landsskatterettens beslut till den hänskjutande domstolen.

63 I beslutet om hänskjutande har den hänskjutande domstolen angett att parterna i det nationella målet är överens om att det inte genom den så kallade realitetsprincipen är möjligt att bortse från de upplägg som gjorts och att det bolag som uppburit utdelningen, i detta fallet Y Cyprus, är den rätta mottagaren av inkomsten enligt dansk rätt.

64 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) a) Krävs det, för att en medlemsstat ska kunna åberopa artikel 1.2 i direktiv [90/435] om tillämpning av sådana nationella bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, att den berörda medlemsstaten har antagit en specifik nationell bestämmelse för att genomföra artikel 1.2 i direktivet eller att det i nationell rätt finns allmänna bestämmelser eller principer om bedrägeri och missbruk som kan tolkas i överensstämmelse med artikel 1.2?

b) Om fråga 1 a besvaras jakande, kan då 2 § första stycket c i bolagsskattelagen, i vilken det föreskrivs att 'det är en förutsättning att beskattningen av utdelningen ska bortfalla ... enligt bestämmelserna i ... [direktiv 90/435/EEG] ...' då anses som en sådan specifik nationell bestämmelse som avses i artikel 1.2 i direktiv 90/435?

2) a) Är en bestämmelse i ett mellan två medlemsstater ingånget skatteavtal som utarbetats i enlighet med OECD:s modellavtal, enligt vilken beskattningen av utdelningen är beroende av om mottagaren anses vara den som har rätt till utdelningen, en sådan avtalsmässig anti-missbruksbestämmelse som avses i artikel 1.2 i direktivet?

b) Om svaret är jakande, ska då uttrycket 'avtalsgrundande' i artikel 1.2 i direktiv 90/435 tolkas så, att det bygger på förutsättningen att medlemsstaten enligt nationell rätt kan åberopa skatteavtalet till men för den skattskyldige?

3) Om domstolen besvarar fråga 2 a jakande, är det då upp till nationella domstolar att definiera begreppet 'den som har rätt till' eller ska begreppet vid tillämpning av direktiv 90/435 ges en unionsrättslig tolkning som kan prövas av EU-domstolen?

4) a) Om domstolen besvarar fråga 2 a jakande och fråga 3 besvaras så, att det inte är nationella domstolar som ska definiera begreppet 'den som har rätt till', ska begreppet då tolkas så, att ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat, som under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet mottar utdelning från ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat är 'den som har rätt till' denna utdelning enligt en unionsrättslig tolkning av begreppet?

b) Ska begreppet 'den som har rätt till' då förstås som motsvarande begrepp i artikel 1.1 i direktiv [2003/49] jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv?

c) Ska begreppet tolkas enbart med beaktande av kommentarerna till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1977 (punkt 12) eller kan senare kommentarer beaktas vid tolkningen, däribland de tillägg som gjordes år 2003 om 'transitenheter' och år 2014 om 'avtalsmässiga och andra rättsliga skyldigheter'?

d) Vilken betydelse har det i detta sammanhang för om utdelningsmottagaren ska anses vara 'den som har rätt till' utdelningen huruvida vederbörande har haft en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla utdelningen till en annan person?

e) Vilken betydelse har det för bedömningen av om mottagaren av utdelningen ska anses vara 'den som har rätt till' utdelningen om den hänskjutande domstolen efter en bedömning av de faktiska omständigheterna i målet skulle finna att mottagaren – utan att ha varit bunden av en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla den utdelning som mottagits till en annan person – 'i själva verket' inte hade rätt att 'använda och nyttja utdelningen såsom anförs i 2014 års kommentarer till OECD:s modellavtal från 1977?

5) Om det i detta fall konstateras

– att det finns 'sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri eller annan oredlighet eller missbruk', (se artikel 1.2 i direktiv 90/435),

– att utdelningen har lämnats av ett bolag A, hemmahörande i en medlemsstat, till ett moderbolag B, hemmahörande i en annan medlemsstat, och moderbolaget därefter vidareförmedlar utdelningen till detta bolags moderbolag C, som är hemmahörande utanför EU/EES och som i sin tur vidareförmedlar medlen till sitt moderbolag D, även detta hemmahörande utanför EU/EES,

– att det inte har ingåtts något skatteavtal mellan den förstnämnda staten och den stat där C är hemmahörande,

– att det har ingåtts ett dubbelbeskattningsavtal mellan den förstnämnda staten och den stat där D är hemmahörande, och

– att den förstnämnda staten enligt denna stats lagstiftning inte hade kunnat kräva att källskatt hålls inne med avseende på den utdelning som bolag A lämnat till bolag D, om bolag D hade varit direkt ägare av A,

föreligger det då missbruk i den mening som avses i direktivet, med den följd att B inte skyddas av detta direktiv?

6) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlagga källskatt enligt artikel 1.2 i direktiv 90/435 för utdelning som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolag), utgör då artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG (och/eller artikel 56 EG) hinder för en lagstiftning, som innebär att den sistnämnda medlemsstaten ska beskatta det i den andra medlemsstaten hemmahörande moderbolaget för utdelningen när denna medlemsstat anser att hemmahörande moderbolag under liknande omständigheter är skattebefriade för sådan utdelning?

7) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlagga källskatt enligt artikel 1.2 i direktiv 90/435 avseende utdelning från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat betraktas som begränsat skattskyldigt i denna medlemsstat för den berörda utdelningen, utgör då artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG (och/eller artikel 56 EG) hinder för en lagstiftning enligt vilken den sistnämnda medlemsstaten ålägger den som är skyldig att innehålla källskatten (dotterbolaget) att betala dröjsmålsränta vid försenad betalning av källskatt med en högre räntesats än den räntesats som gäller i medlemsstaten vid försenad inbetalning till följd av ett krav på bolagsskatt som framställts mot ett bolag som är hemmahörande i samma medlemsstat?

8) Om domstolen besvarar fråga 2 a jakande och fråga 3 besvaras så, att det inte är nationella domstolar som ska definiera begreppet 'den som har rätt till' och såvitt ett i en medlemsstat hemmahörande bolag (moderbolaget) därför inte kan anses befriat från att betala källskatt enligt direktiv 90/435 avseende utdelning som mottagits från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag (dotterbolaget), är sistnämnda medlemsstat då skyldig enligt direktiv 90/435 eller artikel 10 EG att upplysa om vem medlemsstaten då anser vara 'den som har rätt till' utdelningen?

9) Om ett i en medlemsstat hemmahörande bolag (moderbolaget) i det enskilda fallet inte anses befriat från att betala källskatt enligt direktiv 90/435 avseende utdelning som mottagits från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag (dotterbolaget), utgör då artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG (och/eller artikel 56 EG) var för sig eller tillsammans hinder för en lagstiftning

– enligt vilken den sistnämnda medlemsstaten ålägger dotterbolaget en skyldighet att innehålla källskatt på utdelning och ett ansvar gentemot det allmänna för källskatt som inte innehållits, när en sådan skyldighet att innehålla källskatt inte gäller då moderbolaget är hemmahörande i samma medlemsstat?

– enligt vilken den sistnämnda medlemsstaten tar ut dröjsmålsränta på förfallen källskatt?

För svaret på den nionde frågan ombeds domstolen att beakta svaren på den sjätte och den sjunde frågan.

10) I ett fall där

– ett i en medlemsstat hemmahörande bolag (moderbolaget) uppfyller villkoret i direktiv 90/435 om att (åren 2005 och 2006) äga minst 20 procent av aktiekapitalet i ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag (dotterbolaget),

- moderbolaget i det enskilda fallet inte anses befriat från källskatt enligt artikel 1.2 i direktiv 90/435 avseende utdelning som lämnats av dotterbolaget,
- moderbolagets (direkta eller indirekta) aktieägare som är hemmahörande i tredje land anses vara de som har rätt till utdelningen,
- nämnda (direkta eller indirekta) aktieägare också uppfyller nämnda kapitalkrav,

utgör då artikel 56 EG hinder för en lagstiftning, enligt vilken den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande beskattar den berörda utdelningen, när denna medlemsstat anser att hemmahörande bolag som uppfyller kapitalkravet i direktiv 90/435/EEG, det vill säga att under inkomståren 2005 och 2006 äga minst 20 procent av aktiekapitalet i det utdelande bolaget (15 procent år 2007 och år 2008 och 10 procent därefter) är befriade från att betala skatt på sådan utdelning?”

Förfarandet vid domstolen

65 På grund av sambandet mellan de båda nationella målen, vilka båda två rör tolkningen av direktiv 90/435 och de grundläggande friheter som garanteras enligt fördragen, ska de förenas vad gäller domen.

66 Genom skrivelse av den 2 mars 2017 begärde den danska regeringen, i enlighet med artikel 16 tredje stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol, att dessa mål ska prövas av domstolens stora avdelning. Med hänsyn till de likheter som finns mellan dessa mål och målen C?115/16, C?118/16, C?119/16 och C?299/16, vilka har avgjorts genom dom som meddelats denna dag, N Luxembourg 1 m.fl. (C?115/16, C?118/16, C?119/16 och C?299/16, EU:C:2019:134), föreslog den danska regeringen också att domstolen, med tillämpning av artikel 77 i rättegångsreglerna, skulle besluta att hålla en gemensam förhandling för dessa mål. Domstolen har bifallit den danska regeringens framställningar.

Prövning av tolkningsfrågorna

67 De frågor som ställts av den nationella domstolen har tre teman. Det första temat avser huruvida det föreligger en rättslig grund som ger en medlemsstat möjlighet att, om det är fråga om rättsmissbruk, neka ett bolag som lämnat utdelning till ett i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag den befrielse från källskatt som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435. För det fall det finns en sådan rättslig grund rör det andra temat för tolkningsfrågorna vilka rekvisit som ska vara uppfyllda för att rättsmissbruk ska anses föreligga samt vilka bevisregler som gäller i detta hänseende. Slutligen rör det tredje temat för frågorna, vilka även de ställts för det fall en medlemsstats kan neka ett sådant bolag de förmåner som följer av direktiv 90/435, tolkningen av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, i syfte att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att pröva om den danska lagstiftningen strider mot dessa friheter.

Den första, den andra och den tredje frågan samt den fjärde frågan a–c i de nationella målen

68 Den hänskjutande domstolen har ställt den första, den andra och den tredje frågan samt den fjärde frågan a–c i de nationella målen för att få klarhet i huruvida det bekämpande av bedrägeri eller missbruk, som är tillåtet enligt artikel 1.2 i direktiv 90/435, förutsätter att det finns en sådan nationell eller avtalsgrundad anti-missbruksbestämmelse som avses i den artikeln. Den har vidare ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida ett avtal som utformats i enlighet med OECD:s

modellavtal och som innehåller begreppet "den som har rätt till" kan utgöra en sådan avtalsgrundad anti-missbruksbestämmelse som avses i artikel 1.2 i direktiv 90/435. Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida begreppet "den som har rätt till" är ett unionsrättsligt begrepp som ska tolkas på samma sätt som begreppet "den som har rätt till" i artikel 1.1 i direktiv 2003/49 och om det vid tolkningen av denna bestämmelse är möjligt att beakta artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1977. Den frågar bland annat om en bestämmelse som innehåller begreppet "den som har rätt till" kan anses utgöra en rättslig grund för att bekämpa rättsmissbruk.

69 Domstolen prövar inledningsvis de första frågorna i de nationella målen, genom vilka den hänskjutande domstolen har frågat huruvida en medlemsstat, för att kunna bekämpa rättsmissbruk i samband med tillämpningen av direktiv 90/435, måste ha antagit en särskild nationell bestämmelse som införlivar direktivet eller om den kan hänvisa till nationella eller avtalsgrundade anti-missbruksprinciper eller anti-missbruksbestämmelser.

70 Enligt fast rättspraxis finns det i unionsrätten en allmän princip som innebär att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte (dom av den 9 mars 1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 och där angiven rättspraxis, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 68, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, punkt 35, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, och dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C?356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).

71 Enskilda måste iaktta denna allmänna princip. Tillämpningen av unionsbestämmelser kan nämligen inte utsträckas till att täcka sådana förfaranden som genomförs i syfte att erhålla förmåner enligt unionsrätten genom bedrägeri eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, punkt 38, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, och dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C?356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).

72 Det följer således av denna princip att en medlemsstat ska neka att tillämpa förmånliga bestämmelser i unionsrätten om de inte åberopas i syfte att uppnå bestämmelsernas ändamål, utan i stället i syfte att åtnjuta en förmån enligt unionsrätten trots att villkoren för att åtnjuta denna förmån endast är formellt uppfyllda.

73 Så är fallet, till exempel, när fullgörandet av tullformaliteter inte genomförs inom ramen för normala affärstransaktioner, utan är rent formellt och endast syftar till att genom missbruk av rättigheter erhålla utjämningsbelopp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 1981, Schumacher m.fl., 250/80, EU:C:1981:246, punkt 16, och dom av den 3 mars 1993, General Milk Products, C?8/92, EU:C:1993:82, punkt 21) eller exportbidrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, punkt 59).

74 Principen om förbud mot rättsmissbruk är i övrigt tillämplig på så vitt skilda områden som fri rörlighet för varor (dom av den 10 januari 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc och Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, punkt 27), frihet att tillhandahålla tjänster (dom av den 3 februari 1993, Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, punkt 13), offentlig upphandling av tjänster (dom av den 11 december 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 "Spezzino" m.fl., C-113/13, EU:C:2014:2440, punkt 62), etableringsfrihet (dom av den 9 mars 1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, punkt 24), bolagsrätt (dom av den 23 mars 2000, Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, punkt 33), social trygghet (dom av den 2 maj 1996, Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, punkt 24, dom av den 6 februari 2018, Altun m.fl., C?359/16, EU:C:2018:63, punkt 48, och dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C?356/15, EU:C:2018:555, punkt

99), transporter (dom av den 6 april 2006, Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, punkterna 19–25), socialpolitik (dom av den 28 juli 2016, Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, punkterna 37–41), restriktiva åtgärder (dom av den 21 december 2011, Afrasiabi m.fl., C?72/11, EU:C:2011:874, punkt 62) eller mervärdesskatt (dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).

75 När det gäller detta sistnämnda område har domstolen vid upprepade tillfällen påpekat att även om bekämpning av skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk är ett mål som erkänns och stöds i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), så utgör principen om förbud mot förfarandemissbruk icke desto mindre en allmän unionsrättslig princip som är tillämplig oavsett om de rättigheter och förmåner som är föremål för missbruk grundar sig på fördragen, en förordning eller ett direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C?251/16, EU:C:2017:881, punkterna 30 och 31).

76 Av detta följer att den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk ska göras gällande mot en person som drar fördel av vissa bestämmelser i unionsrätten om förmåner på ett sätt som inte är förenligt med de ändamål som eftersträvas genom dessa bestämmelser. Domstolen har således slagit fast att denna princip kan göras gällande gentemot en skattskyldig person för att neka vederbörande en förmån, däribland rätten att undantas från mervärdesskatteplikt, även i avsaknad av bestämmelser i nationell rätt som medger ett sådant nekande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl, C?131/13, C?163/13 och C?164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 33).

77 Även om det i artikel 1.2 i direktiv 90/435 föreskrivs att direktivet inte ska hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, kan denna bestämmelse inte tolkas så att den utesluter en tillämpning av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk som det redogjorts för i punkterna 70–72 i denna dom. De transaktioner som SKAT anser utgör rättsmissbruk omfattas nämligen av unionsrättens tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, punkt 42) och kan visa sig vara oförenliga med det ändamål som eftersträvas med direktivet.

78 Såsom framgår av det första och tredje skälet i direktiv 90/435 syftar direktivet till att underlätta grupperingar av bolag på unionsnivå genom att införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, att öka sin produktivitet och att förbättra sin internationella konkurrensförmåga.

79 Att tillåta finansiella upplägg vars enda syfte är att dra nytta av de skatteförmåner som följer av tillämpningen av direktiv 90/435 är inte förenligt med sådana mål, utan motverkar tvärtom en väl fungerande inre marknad genom att konkurrensvillkoren snedvrids. Såsom generaladvokaten i huvudsak har påpekat i punkt 51 i sitt förslag till avgörande i mål C?116/16 gäller detta även när de berörda transaktionerna inte företas uteslutande i ett sådant syfte, eftersom EU-domstolen har slagit fast att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på skatteområdet när det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, punkt 45, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 53).

80 Det är dessutom inte möjligt att med framgång invända att den allmänna principen om

förbud mot förfarandemissbruk inte är tillämplig på grund av att skattebetalarna har rätt att dra nytta av den konkurrens som finns mellan medlemsstaterna eftersom inkomstbeskattningen inte är harmoniserad. I detta hänseende bör det erinras om att syftet med direktiv 90/435 var att harmonisera bestämmelserna på området för direkt beskattning genom att införa skatteregler som var neutrala från konkurrenssynpunkt och att avsikten inte var att hindra medlemsstaterna från att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa bedrägeri och missbruk.

81 Även om den omständigheten att en skattskyldig person försöker finna det för den personen mest gynnsamma skattesystemet inte i sig kan grunda någon allmän presumtion för bedrägeri eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 50, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 84, och dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 60), kan en sådan skattskyldig person emellertid inte heller åtnjuta en rättighet eller fördel enligt unionsrätten när den aktuella transaktionen är rent konstlad ekonomiskt sett och görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 51, dom av den 7 november 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 61, och dom av den 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punkterna 61–63).

82 Av detta framgår att det ankommer på nationella myndigheter och domstolar att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 90/435, om rättigheterna görs gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

83 När det gäller den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk och kravet på att iakttä denna princip i samband med genomförandet av unionsrätten, påverkar det förhållandet att det inte finns några anti-missbruksbestämmelser i nationell rätt eller i avtal inte nationella myndigheters skyldighet att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 90/435 när dessa gjorts gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

84 Motparterna i de nationella målen har hänvisat till domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), som avsåg ett undantag från skatteplikt som föreskrevs i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20), till stöd för sitt argument att de förmåner som föreskrivs i direktiv 90/435, på grund av artikel 1.2 i direktivet, endast kan vägras av den berörda medlemsstaten i de fall då det finns en tydlig och specifik rättslig grund för detta i nationell lagstiftning.

85 Detta argument kan dock inte godtas.

86 Domstolen erinrade, i punkt 42 i domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), om att rättssäkerhetsprincipen hindrar att direktiven i sig skapar skyldigheter för enskilda och således att medlemsstaterna kan åberopa dem som sådana mot enskilda.

87 Domstolen erinrade vidare om att en sådan slutsats inte påverkar den skyldighet som åligger alla myndigheter i en medlemsstat att vid tillämpning av den nationella rätten så långt som möjligt tolka denna i enlighet med direktivens ordalydelse och ändamål i syfte att uppnå det resultat som avses i dessa. Dessa myndigheter kan således göra gällande en konform tolkning av nationell rätt gentemot enskilda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

88 Det är mot denna bakgrund som EU-domstolen anmodade den hänskjutande domstolen att

pröva huruvida det i dansk rätt fanns någon bestämmelse eller allmän princip enligt vilken rättsmissbruk är otillåtet eller om det fanns andra bestämmelser angående skatteflykt eller skatteundandragande som skulle kunna tolkas i överensstämmelse med bestämmelsen i direktiv 90/434, enligt vilken en medlemsstat får vägra att tillämpa den avdragsrätt som direktivet ger rätt till i samband med en transaktion som huvudsakligen syftar till en sådan skatteflykt eller ett sådant skatteundandragande, och att därefter, i förekommande fall, pröva huruvida villkoren för att tillämpa dessa nationella bestämmelser var uppfyllda i det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkterna 46 och 47).

89 Även om det i de nationella målen skulle visa sig att den nationella rätten inte innehåller några sådana regler som kan ges en tolkning som är konform med artikel 1.2 i direktiv 90/435, innebär detta emellertid inte – oaktat vad domstolen slog fast i domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) – att de nationella myndigheterna och domstolarna, för det fall det är fråga om bedrägeri eller rättsmissbruk, är förhindrade att neka rätten till det undantag som föreskrivs i artikel 5 i direktivet (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 54).

90 Att neka en skattskyldig en rättighet under sådana förhållanden är nämligen inte ett sådant fall som anges i punkt 86 i denna dom. Ett sådant nekande är i stället ett uttryck för den allmänna unionsprincipen att ingen får åberopa unionsbestämmelser på ett sätt som innebär bedrägeri eller missbruk (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 55 och 56 samt där angiven rättspraxis).

91 Eftersom en rättighet i unionsrätten, såsom har konstaterats i punkt 70 i denna dom, inte kan grunda sig på bedrägligt beteende eller missbruk, innebär således det förhållandet att en person nekas en förmån enligt ett direktiv, såsom direktiv 90/435, inte att den berörda personen åläggs en skyldighet enligt detta direktiv, utan det är endast en följd av att det konstaterats att de objektiva kriterier som ska vara uppfyllda för att kunna göra gällande den aktuella rättigheten, och som föreskrivs i direktivet vad gäller denna rättighet, endast är uppfyllda rent formellt (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

92 Under sådana omständigheter ska medlemsstaterna således neka den förmån som följer av direktiv 90/435, i enlighet med den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk, enligt vilken unionsrätten inte kan täcka ekonomiska aktörers förfarandemissbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99 och där angiven rättspraxis).

93 Mot bakgrund av det konstaterande som gjorts i punkt 72 i denna dom, är det inte nödvändigt att besvara den andra frågan från den hänskjutande domstolen i respektive nationellt mål, vilken i huvudsak rör frågeställningen huruvida en bestämmelse i ett bilateralt skatteavtal som hänvisar till begreppet "den som har rätt till" kan utgöra en rättslig grund för att bekämpa bedrägerier och missbruk inom ramen för direktiv 90/435.

94 Under dessa omständigheter saknas också skäl att besvara den tredje och den fjärde frågan a–c i respektive nationellt mål, angående tolkningen av begreppet "den som har rätt till", eftersom dessa frågor har ställts endast för det fall den andra frågan i respektive nationellt mål besvarades jakande.

95 Mot denna bakgrund ska den första frågan i respektive nationellt mål besvaras enligt följande. Den allmänna unionsrättsliga principen enligt vilken enskilda inte genom bedrägeri eller missbruk kan dra fördel av bestämmelser i unionsrätten ska tolkas så, att nationella myndigheter

och domstolar, om det föreligger bedrägeri eller missbruk, måste neka skattskyldiga den befrielse från källskatt som enligt artikel 5 i nämnda direktiv gäller för vinstutdelning som ett dotterbolag lämnar till sitt moderbolag, även om ett sådant avslag inte följer av bestämmelser i nationell rätt eller i avtal.

Den fjärde frågan d–e samt den femte och den åttonde frågan i de nationella målen

96 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan d och e och den femte frågan i de nationella målen för att få klarhet i vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om rättsmissbruk och hur dessa kriterier kan fastställas. I detta sammanhang frågar den sig bland annat huruvida ett bolag verkligen kan anses ha uppburit utdelning från sitt dotterbolag när detta bolag har en avtalsenlig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla denna utdelning till en tredje part eller när det av omständigheterna framgår att detta bolag, utan att ha en sådan skyldighet, ”i själva verket” inte har rätt att ”använda utdelningen och nyttja den” i den mening som avses i de kommentarer som antogs år 2014 till OECD:s modellavtal från 1977. Den hänskjutande domstolen frågar sig även huruvida det kan föreligga rättsmissbruk när den som slutligen har rätt till den utdelning som överförs via transitbolag är ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland, med vilket den berörda medlemsstaten har ingått ett skatteavtal. Den hänskjutande domstolen har vidare ställt den åttonde frågan i de nationella målen för att få klarhet i huruvida en medlemsstat som inte godtar att ett bolag i en annan medlemsstat tillerkänns ställning som den som har rätt till utdelningen är skyldig att peka ut det bolag som medlemsstaten i så fall anser vara den som har rätt till utdelningen.

Kriterierna för att det ska föreligga rättsmissbruk och bevisningen härför

97 Såsom framgår av domstolens praxis krävs det för att det ska kunna fastställas att det är fråga om ett missbruk dels att det föreligger vissa objektiva förhållanden, av vilka det – trots att de villkor som uppställs i unionsrätten formellt sett är uppfyllda – framgår att syftet med de berörda unionsbestämmelserna inte har uppnåtts, dels att det föreligger en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av unionsrätten genom att konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla den (dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, punkterna 52 och 53, och dom av den 12 mars 2014, O. och B., C?456/12, EU:C:2014:135, punkt 58).

98 Det ska således göras en sammantagen bedömning av omständigheterna för att kunna fastställa om kriterierna för att det ska föreligga ett förfarandemissbruk är uppfyllda, bland annat om de ekonomiska aktörerna har utfört rent formella eller konstlade transaktioner som inte är motiverade av ekonomiska eller affärsmässiga skäl, i det huvudsakliga syftet att uppnå en otillbörlig fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punkterna 47–49, dom av den 13 mars 2014, SICRES m.fl., C?155/13, EU:C:2014:145, punkt 33, och dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punkt 47).

99 Det ankommer inte på EU-domstolen att pröva omständigheterna i de nationella målen. EU-domstolen kan emellertid när den meddelar ett förhandsavgörande, i förekommande fall, som vägledning för de nationella domstolarna upplysa dem om vilka omständigheter som kan utgöra indicier vid bedömningen av de mål de har att avgöra. Även om förekomsten av ett antal av dessa indicier i de nationella målen skulle kunna leda till slutsatsen att det är fråga om rättsmissbruk, ankommer det emellertid likväl på den hänskjutande domstolen att kontrollera om dessa indicier är objektiva och samstämmiga och om motparterna i de nationella målen har haft möjlighet att lägga fram motbevisning.

100 Det kan betraktas som ett konstlat upplägg när en bolagskoncern inte upprättats av skäl

som återspeglar den ekonomiska verkligheten, när den har en rent formell struktur och när dess huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål är att uppnå en skattefördel som står i strid med målet eller syftet med den gällande skattelagstiftningen. Detta är fallet bland annat när ett bolag undviker att betala skatt på utdelning genom att foga in en transitenhet i koncernstrukturen mellan det bolag som lämnar utdelningen och det koncernbolag som har rätt till utdelningen.

101 Det utgör således ett indicium för att det gjorts ett upplägg i syfte att otillbörligen dra nytta av den befrielse från källskatt som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435, att denna utdelning i sin helhet eller nästan i sin helhet och kort tid efter att den mottagits vidareförmedlas av det bolag som uppburit den till enheter som inte uppfyller villkoren för att direktiv 90/435 ska vara tillämpligt, antingen på grund av att de inte är hemmahörande i någon medlemsstat, på grund av att de inte bildats i någon av de former som anges i direktivet, på grund av att de inte är skyldiga att erlagga någon av de skatter som förtecknas i artikel 2 c i direktivet eller på grund av att de inte har ställning som "moderbolag" och inte uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 3 i direktivet.

102 Villkoren för att direktiv 90/435 ska vara tillämpligt är inte uppfyllda med avseende på enheter som har sitt skatterättsliga hemvist utanför unionen, såsom förefaller vara fallet med de bolag som är i fråga i mål C-117/16 eller de investeringsfonder som är i fråga i mål C-116/16. Om utdelningen i dessa mål hade betalats direkt av det utbetalande danska företaget till de enheter som enligt Skatteministeriet var de som hade rätt till utdelningen, hade Konungariket Danmark kunnat uppbära källskatt.

103 Vidare kan det förhållandet att den berörda koncernen är uppbyggd på ett sådant sätt att det bolag som uppbär den utdelning som betalas av det utbetalande bolaget självt ska vidareförmedla denna utdelning till ett tredje bolag som inte uppfyller villkoren för att direktiv 90/435 ska vara tillämpligt tyda på att det är fråga om ett konstlat upplägg. Följden av detta är att det bolag som agerar som transitbolag för att möjliggöra det finansiella flödet från det utbetalande bolaget till den enhet som faktiskt har rätt till de utbetalda beloppen endast redovisar en obetydlig beskattningsbar inkomst.

104 Det kan fastställas att ett bolag agerar i egenskap av transitbolag när dess enda verksamhet är att ta emot utdelning och vidareförmedla den till den som har rätt till utdelningen eller till andra transitbolag. Slutsatsen att det inte förekommer någon faktisk ekonomisk verksamhet ska, mot bakgrund av de särdrag som kännetecknar den ekonomiska verksamheten i fråga, bygga på en analys av samtliga relevanta faktorer, bland annat ledningen av företaget, dess balansräkning, strukturen på dess kostnader och de faktiska utgifterna, anställd personal samt de lokaler och den utrustning som bolaget förfogar över.

105 Även de olika avtal som föreligger mellan de bolag som är inblandade i de aktuella ekonomiska transaktionerna och som ligger till grund för de koncerninterna ekonomiska flödena, det sätt på vilket transaktionerna finansieras, värderingen av de mellanliggande bolagens egna kapital och det förhållandet att transitbolagen inte har någon befogenhet att ekonomiskt förfoga över den utdelning som uppbärs kan utgöra indicier på att det är fråga om ett konstlat upplägg. I detta hänseende kan inte endast en avtalsenlig eller annan rättslig skyldighet för det moderbolag som uppbär utdelningen att vidareförmedla den till en utomstående utgöra ett sådant indicium, utan även – såsom den hänskjutande domstolen har uppgett – det förhållandet att detta bolag, utan att vara bundet av en sådan avtalsenlig eller annan rättslig skyldighet, "i själva verket" inte har någon rätt att använda och nyttja denna utdelning.

106 Sådana indicier kan dessutom stödjas av att, å ena sidan ikraftträdandet av ny viktig skattelagstiftning, såsom den danska lagstiftning som är aktuell i de nationella målen eller den lagstiftning i Förenta staterna som nämnts i punkt 51 i denna dom, och å andra sidan upprättandet av komplexa ekonomiska transaktioner och beviljandet av lån inom en och samma koncern,

sammanfaller eller inträffar nära varandra i tiden.

107 Den hänskjutande domstolen frågar sig också huruvida det kan föreligga rättsmissbruk när den som slutligen har rätt till den utdelning som överförs via transitbolag är ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland, med vilket källmedlemsstaten har ingått ett skatteavtal, enligt vilket det inte skulle ha innehållits någon källskatt med avseende på utdelningen för det fall denna betalats direkt till det bolag som har sitt säte i detta tredjeland.

108 Det saknar i detta sammanhang, vid bedömningen av koncernens struktur, betydelse att vissa av dem som har rätt till den utdelning som betalas ut av transitbolaget har sitt skatterättsliga hemvist i ett tredjeland som ingått ett skatteavtal med källmedlemsstaten. Det kan nämligen konstateras att förekomsten av ett sådant avtal inte i sig kan utesluta att det är fråga om rättsmissbruk. Ett sådant avtal påverkar inte heller förekomsten av ett rättsmissbruk som vederbörligen fastställts på grundval av ett antal omständigheter som visar att de ekonomiska aktörerna har företagit rent formella och konstlade transaktioner som helt saknar ekonomiska och affärsmässiga skäl i det huvudsakliga syftet att otilbörligen omfattas av den befrielse från källskatt som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435.

109 Det ska tilläggas att eftersom en beskattning bör återspegla den ekonomiska verkligheten, kan det förhållandet att det finns ett skatteavtal inte i sig medföra att det är visat att en betalning faktiskt utförts till mottagare med hemvist i det tredjeland med vilket detta avtal ingåtts. Om det bolag som utbetalar utdelningen vill dra nytta av fördelarna med ett sådant avtal, kan det välja att betala denna utdelning direkt till de enheter som har sitt skatterättsliga hemvist i en stat som ingått ett skatteavtal med källstaten.

110 Trots detta kan det inte heller, i en situation där utdelningen skulle ha undantagits från skatteplikt för det fall den utbetalats direkt till det bolag som har sitt säte i ett tredjeland, uteslutas att ändamålet med koncernens struktur inte har något att göra med rättsmissbruk. I ett sådant fall kan en koncern inte kritiseras för att ha valt en sådan struktur snarare än att betala utdelningen direkt till nämnda bolag.

111 När den som har rätt till utdelningen har sitt skatterättsliga hemvist i ett tredjeland, krävs det dessutom inte att det konstaterats att det förekommit bedrägeri eller rättsmissbruk för att neka rätt till den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435.

112 Syftet med detta direktiv är nämligen, såsom framgår av tredje skälet i direktivet, att genom ett gemensamt beskattningssystem undanröja alla nackdelar för samarbete mellan bolag som är hemmahörande i olika medlemsstater, jämfört med samarbete mellan bolag som är hemmahörande i en och samma medlemsstat, för att därigenom underlätta bolagsgruppering inom unionen (dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C?448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Såsom angetts i punkt 78 i denna dom syftar direktivet således till att säkerställa skattemässig neutralitet för vinstutdelning som lämnas av ett dotterbolag hemmahörande i en medlemsstat till dess moderbolag i en annan medlemsstat, eftersom det av artikel 1 i direktivet framgår att direktivet endast avser utdelning som bolag hemmahörande i en medlemsstat erhåller från dotterbolag i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 4 juni 2009, KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C?439/07 och C?499/07, EU:C:2009:339, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

113 Metoderna i direktiv 90/435, särskilt i artikel 5, har således utarbetats för situationer där medlemsstaternas utövande av sin beskattningsrätt skulle kunna leda till att vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag dubbelbeskattas om inte dessa metoder tillämpades (dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C?448/15, EU:C:2017:180, punkt 39). Sådana metoder kan däremot inte tillämpas när den som har rätt till utdelningen är ett bolag som har sitt

skatterättsliga hemvist utanför unionen, eftersom ett undantag från källskatt för utdelning i den medlemsstat varifrån utdelningen betalas ut i ett sådant fall riskerar att leda till att denna utdelning faktiskt inte beskattas inom unionen.

114 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den fjärde frågan d och e i de nationella målen besvaras på följande sätt. För att ett förfarandemissbruk ska anses vara styrkt krävs det dels att det föreligger vissa objektiva förhållanden av vilka det – trots att de villkor som uppställs i unionsrätten formellt sett är uppfyllda – framgår att syftet med de berörda unionsbestämmelserna inte har uppnåtts, dels att det föreligger en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av unionsrätten genom att på ett konstlat sätt konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla förmånen. Ett antal indicier kan tillsammans utgöra bevis för att det föreligger ett rättsmissbruk, under förutsättning att dessa indicier är objektiva och samstämmiga. Sådana indicier kan bland annat vara att det finns transitbolag som inte är ekonomiskt berättigade och att bolagskoncernens struktur, de finansiella arrangemangen och lånen är av rent formell karaktär.

Bevisbördan för rättsmissbruk

115 Direktiv 90/435 innehåller inte några bestämmelser angående bevisbördan för rättsmissbruk.

116 Såsom den danska och den tyska regeringen har påpekat åligger det i princip de bolag som begär sådan befrielse från källskatt på utdelning som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435 att styrka att de uppfyller de objektiva villkor som ställs i artikeln. Det finns nämligen inte något som hindrar de berörda skattemyndigheterna från att kräva att den skattskyldige ska förete den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för att de i det konkreta fallet ska kunna påföra skatter och avgifter samt, i förekommande fall, att neka den begärda befrielsen om denna bevisning inte företes (dom av den 28 februari 2013, Petersen och Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

117 Däremot, för det fall en skattemyndighet i källmedlemsstaten, med motiveringen att det föreligger förfarandemissbruk, avser att neka ett bolag som har lämnat utdelning till ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat den befrielse från källskatt som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435, ankommer det på den skattemyndigheten att styrka att rekvisiten för ett sådant förfarandemissbruk är uppfyllda, med beaktande av alla relevanta omständigheter, bland annat det förhållandet att det bolag som tagit emot den utbetalade utdelningen inte är den som har rätt till utdelningen.

118 I detta sammanhang ska en sådan myndighet inte peka ut vilka som har rätt till denna utdelning, utan styrka att den som påstås ha rätt till utdelningen endast är ett transitbolag som använts för ett rättsmissbruk. En sådan identifiering kan nämligen visa sig vara omöjlig, bland annat på grund av att de som eventuellt har rätt till utdelningen är okända. Med beaktande av att vissa finansiella arrangemang är mycket komplexa och av att det är möjligt att de mellanliggande bolag som deltar i arrangemangen är etablerade utanför unionen, förfogar den nationella skattemyndigheten inte nödvändigtvis över sådana uppgifter som gör det möjligt att peka ut dessa mottagare. Det kan inte krävas att denna myndighet lägger fram bevis som den inte har någon möjlighet att skaffa fram.

119 Även om de som eventuellt har rätt till utdelningen är kända är det dessutom inte nödvändigtvis styrkt vilka av dem som faktiskt har eller kommer att ha rätt till utdelningen. I detta fall har den hänskjutande domstolen, när det gäller mål C-117/16, uppgett att Y Cyprus moderbolag är Y Bermuda, med säte i Bermuda, vars moderbolag i sin tur är Y USA, hemmahörande i Förenta staterna. För det fall den hänskjutande domstolen skulle anse att Y

Cyprus inte är den som har rätt till utdelningen, är det med största sannolikhet omöjligt för skattemyndigheterna och domstolarna i utdelningens källmedlemsstat att fastställa vilket av de två moderbolagen som är eller kommer att vara den som har rätt till utdelningen. I synnerhet kan det ha bestämts vilket bolag som ska tilldelas denna utdelning efter det att skattemyndigheten drog sin slutsats med avseende på transitbolaget.

120 Den åttonde frågan i de nationella målen ska således besvaras enligt följande. En nationell myndighet är inte tvungen att peka ut den eller de enheter som myndigheten anser har rätt till utdelningen för att kunna neka att tillerkänna ett bolag ställningen som den som har rätt till denna utdelning eller för att kunna fastställa att det föreligger ett rättsmissbruk.

Den sjätte, den sjunde, den nionde och den tionde frågan i de nationella målen

121 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjätte, den sjunde, den nionde och den tionde frågan i de nationella målen för att, för det fall den ordning som föreskrivs i artikel 5.1 i direktiv 90/435 – som innebär att källbeskattning inte ska ske med avseende på utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat – inte är tillämplig, få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF eller artikel 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för olika aspekter i den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning om beskattning av denna utdelning, såsom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet.

122 Det ska direkt påpekas att en förutsättning för dessa frågor är att det förhållandet att detta undantag från skatteplikt inte är tillämpligt följer av att det konstaterats föreliggande bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 90/435. I ett sådant fall kan ett bolag med hemvist i en medlemsstat, mot bakgrund av den rättspraxis det redogjorts för i punkt 70 i denna dom, inte med framgång åberopa de friheter som föreskrivs i EUF-fördraget i syfte att ifrågasätta nationella bestämmelser om beskattning av utdelning som betalats till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat.

123 Den sjätte, den sjunde, den nionde och den tionde frågan i de nationella målen ska därför besvaras enligt följande. I en situation i vilken det undantag enligt direktiv 90/435 som innebär att källbeskattning inte ska ske med avseende på utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat inte är tillämpligt på grund av att det konstaterats föreliggande bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 1.2 i detta direktiv, är det inte möjligt att med framgång åberopa de friheter som föreskrivs i EUF-fördraget i syfte att ifrågasätta den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning om beskattning av sådan utdelning.

Rättegångskostnader

124 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) **Målen C-116/16 och C-117/16 förenas vad gäller domen.**
- 2) **Den allmänna unionsrättsliga principen enligt vilken enskilda inte genom bedrägeri eller missbruk kan dra fördel av bestämmelser i unionsrätten ska tolkas så, att nationella myndigheter och domstolar, om det föreligger bedrägeri eller missbruk, måste neka skattskyldiga den befrielse från källskatt på vinstutdelning som föreskrivs i artikel 5 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt**

rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003, även om ett sådant avslag inte följer av bestämmelser i nationell rätt eller i avtal.

3) För att ett förfarandemissbruk ska anses vara styrkt krävs det dels att det föreligger vissa objektiva förhållanden av vilka det – trots att de villkor som uppställs i unionsrätten formellt sett är uppfyllda – framgår att syftet med de berörda unionsbestämmelserna inte har uppnåtts, dels att det föreligger en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av unionsrätten genom att på ett konstlat sätt konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla förmånen. Ett antal indicier kan tillsammans utgöra bevis på att det föreligger ett rättsmissbruk, under förutsättning att dessa indicier är objektiva och samstämmiga. Sådana indicier kan bland annat vara att det finns transitbolag som inte är ekonomiskt berättigade och att bolagskoncernens struktur, de finansiella arrangemangen och lånen är av rent formell karaktär.

4) En nationell myndighet är inte tvungen att peka ut den eller de enheter som myndigheten anser har rätt till utdelning för att kunna neka att tillerkänna ett bolag ställningen som den som har rätt till denna utdelning eller för att kunna fastställa att det föreligger ett rättsmissbruk.

5) I en situation i vilken det undantag enligt direktiv 90/435 som innebär att källbeskattning inte ska ske med avseende på utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat inte är tillämpligt på grund av att det konstaterats föreliggande bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 1.2 i detta direktiv, är det inte möjligt att med framgång åberopa de friheter som föreskrivs i EUF-fördraget i syfte att ifrågasätta den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning om beskattning av sådan utdelning.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: danska.