



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

20. december 2017 *

»Præjudiciel forelæggelse – direkte beskatning – etableringsfrihed – direktiv 90/435/EØF – artikel 1, stk. 2 – artikel 5 – moderselskab – holdingselskab – fritagelse for kildeskat af overskud udloddet til et ikke-hjemmehørende moderholdingselskab – fritagelse – svig, unddragelse og misbrug på skatteområdet – formodning«

I de forenede sager C-504/16 og C-613/16,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) ved afgørelse af 8. juli 2016 og af 31. august 2016, indgået til Domstolen henholdsvis den 23. september 2016 og den 28. november 2016, i sagerne

Deister Holding AG, tidligere Traxx Investments NV (sag C-504/16),

Juhler Holding A/S (sag C-613/16)

mod

Bundeszentralamt für Steuern

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C.G. Fernlund (refererende dommer), og dommerne J.-C. Bonichot og E. Regan,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Deister Holding AG ved Rechtsanwälte J. Schönfeld og C. Süß,
- Juhler Holding A/S ved Rechtsanwalt A. Stange,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

- den franske regering ved D. Colas, E. de Moustier og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede,
- den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, F. Bergius og L. Swedenborg, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF samt artikel 1, stk. 2, og artikel 5 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EUT 2006, L 363, s. 129) (herefter »moder-/datterselskabsdirektivet«).
- 2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med tvister mellem henholdsvis Deister Holding AG, tidligere Traxx Investments NV (herefter »Traxx«), og Juhler Holding A/S på den ene side og Bundeszentralamt für Steuern (det centrale forbundsskattekontor, Tyskland) på den anden side vedrørende sidstnævntes afslag på at fritage udbytte, som de har modtaget fra deres tyske datterselskaber, for kildeskat.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Tredje og femte betragtning til moder-/datterselskabsdirektivet har følgende ordlyd:

»[D]e nuværende beskatningsregler for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater varierer betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat og er generelt mindre fordelagtige end de regler, der gælder for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra samme medlemsstat; samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater er således undergivet ringere vilkår end samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat; denne forskelsbehandling bør fjernes, ved at der indføres en fælles ordning, hvorved det bliver lettere at sammenslutte selskaber på fællesskabsplan.

[...]

[F]or at sikre skattemæssig neutralitet bør det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat un[dt]agen i særlige tilfælde; [...]

- 4 Direktivets artikel 1 bestemmer:

»1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

- på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

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

[...]

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

5 Direktivets artikel 2 fastsætter:

»Ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« forstås i dette direktiv ethvert selskab:

- a) der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv
- b) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne stat, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet
- c) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat:

[...]

- selskabsskat i Danmark
- Körperschaftsteuer i Tyskland

[...]

- vennootschapsbelasting i Nederlandene

[...]«

6 Det nævnte direktivs artikel 3 bestemmer:

»I dette direktiv

- a) betegnes som moderselskab mindst ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og som har en andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, på mindst 20%.

Som moderselskab betegnes også på samme betingelser et selskab i en medlemsstat, som har en andel i kapitalen i et selskab i samme medlemsstat på mindst 20%, der helt eller delvis besiddes af førstnævnte selskabs faste driftssted beliggende i en anden medlemsstat.

Fra den 1. januar 2007 skal minimumsandelen i kapitalen i et selskab være 15%.

Fra den 1. januar 2009 skal minimumsandelen i kapitalen i et selskab være 10%.

- b) forstås ved datterselskab et selskab, i hvis kapital et andet selskab har den i litra a) nævnte andel.

2. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne:

- ved bilateral aftale erstatte kapitalandelskriteriet med stemmerettighedskriteriet

- undlade at anvende dette direktiv på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet sådan kapitalandel.«

7 Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

8 Bilaget til dette direktiv, der har overskriften »Liste over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a)«, indeholder følgende angivelser:

»a) de selskaber, der er registreret i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 2157/2001 af 8. oktober 2001 om statut for det europæiske selskab (SE) [(EFT 2001, L 294, s. 1)] og Rådets direktiv 2001/86/EF af 8. oktober 2001 om fastsættelse af supplerende bestemmelser til statut for det europæiske selskab (SE), for så vidt angår medarbejderindflydelse [(EFT 2001, L 294, s. 22)], og andelsselskaber, som er registreret i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 1435/2003 af 22. juli 2003 om statut for det europæiske andelsselskab (SCE) [(EUT 2003, L 207, s. 1)] og Rådets direktiv 2003/72/EF af 22. juli 2003 om supplerende bestemmelser til statuten for det europæiske andelsselskab, for så vidt angår medarbejderindflydelse [(EUT 2003, L 207, s. 25)]

[...]

e) de selskaber, der i dansk ret benævnes »aktieselskab« og »anpartsselskab«. Andre selskaber, der er skattepligtige i henhold til selskabsskatteloven, forudsat at deres skattepligtige indkomst beregnes og beskattes i henhold til de almindelige skatteregler, der gælder for »aktieselskaber«

f) de selskaber, der i tysk ret benævnes »Aktiengesellschaft«, »Kommanditgesellschaft auf Aktien«, »Gesellschaft mit beschränkter Haftung«, »Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit«, »Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft« og »Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts« og andre selskaber oprettet i henhold til tysk ret, der er omfattet af tysk selskabsskat

[...]

s) de selskaber, der i nederlandsk ret benævnes »naamloze vennootschap«, »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid«, »Open commanditaire vennootschap«, »Coöperatie«, »onderlinge waarborgmaatschappij«, »Fonds voor gemene rekening«, »vereniging op coöperatieve grondslag«, »vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt« og andre selskaber oprettet i henhold til nederlandsk ret, der er omfattet af nederlandsk selskabsskat

[...]«

Tysk ret

9 Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) fastsætter i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagerne (herefter »EStG«), følgende i § 36:

»(1) Medmindre andet er fastsat i denne lov, skal indkomstskatten betales ved udløbet af beskatningsperioden.

(2) Følgende modregnes i indkomstskatten:

1. den for beskatningsperioden erlagte acontoindkomstskat (§ 37)
2. indkomstskat, der er opkrævet ved indeholdelse, for så vidt som denne skat påhviler den indkomst, der tages i betragtning ved fastlæggelsen af skatten, eller indkomst, som i overensstemmelse med nærværende lovs § 3, nr. 40, eller med § 8b, stk. 1 og stk. 6, andet punktum, i Körperschaftsteuergesetz [(lov om selskabsskat)] ikke tages i betragtning ved beregning af indkomsten, og med hensyn til hvilken der endnu ikke er anmodet om eller foretaget tilbagebetaling. Indkomstskat, der er opkrævet ved indeholdelse, fradrages ikke, såfremt den i § 45a, stk. 2 eller 3, omhandlede attest ikke er fremlagt. I de tilfælde, der er omfattet af § 8b, stk. 6, andet punktum, i Körperschaftsteuergesetz, er det, for at modregningen kan foretages, tilstrækkeligt at fremlægge den i § 45a, stk. 2 og 3, omhandlede attest, som er blevet udstedt til kreditoren for kapitalindkomsten.

(3) De i stk. 2, nr. 2, omhandlede skattebeløb afrundes til nærmeste hele EUR. Hvad angår den indkomstskat, der er opkrævet ved indeholdelse, afrundes summen af beløbene i hver enkelt indeholdelse.

(4) Såfremt der efter fradragsberegningen er et overskydende beløb til ugunst for den skattepligtige, skal den skattepligtige (skatteskyldneren), for så vidt som det overskydende beløb svarer til den acontoindkomstskat, der allerede er forfalden, men som den pågældende endnu ikke har erlagt, straks og inden for en måned efter meddelelse af skatteansættelsen betale beløbet (den endelige betaling). Såfremt der efter fradragsberegningen er et overskydende beløb til fordel for den skattepligtige, udbetales dette overskydende beløb til den pågældende efter meddelelse af skatteansættelsen. [...]«

10 § 43, stk. 1, første punktum, nr. 1, i EStG bestemmer:

»Med hensyn til følgende kategorier af indenlandsk kapitalindkomst og, for så vidt angår de i nr. 6, nr. 7, litra a), og nr. 8-12 samt andet punktum omhandlede tilfælde, ligeledes udenlandsk kapitalindkomst bliver indkomstskatten opkrævet ved indeholdelse i kapitalindkomsten (kapitalindkomstskat):

1. kapitalindkomst som omhandlet i § 20, stk. 1, nr. 1 og 2. Det samme er gældende for indkomstskat som omhandlet i § 20, stk. 2, første punktum, nr. 2, litra a), og nr. 2, andet punktum

[...]«

- 11 I medfør af EStG's § 43b, stk. 1, skal der efter ansøgning fra den skattepligtige person ikke opkræves kapitalindkomstskat af kapitalindkomst som omhandlet i EStG's § 10, stk. 1, nr. 1, der oppebæres af et moderselskab, som hverken har sit hjemsted eller sin administration i indlandet, og som hidrører fra et datterselskabs udbytteudlodning.
- 12 I henhold til EStG's § 43b, stk. 2, første afsnit, forstås ved »et moderselskab« som omhandlet i stk. 1 i nævnte § 43b et selskab, der opfylder betingelserne i bilag 2 til nærværende lov, og som i overensstemmelse med artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv [90/435], som ændret ved direktiv [2006/98], på tidspunktet for beskatningen af kapitalindkomsten i henhold til EStG's § 44, stk. 1, andet afsnit, kan godtgøre, at det direkte ejer i det mindste 15% af kapitalen i datterselskabet.
- 13 EStG's § 43b, stk. 2, fjerde afsnit, fastsætter, at det desuden skal godtgøres, at kapitalandelen har været ejet uden afbrydelse i 12 måneder.

14 EStG's § 50d, stk. 3, fastsætter:

»Et udenlandsk selskab har ikke ret til fuld eller delvis friholdelse i henhold til stk. 1 eller stk. 2, for så vidt som det ejes af personer, der ikke havde ret til tilbagebetaling eller fritagelse, såfremt de oppebar indtægterne direkte, og

- (1) der ikke foreligger økonomiske eller andre væsentlige grunde til at inddrage det udenlandske moderselskab som mellemed, eller
- (2) det udenlandske selskab ikke oppebærer mere end 10% af sin samlede bruttoindkomst i det pågældende regnskabsår på grundlag af egen økonomisk virksomhed eller
- (3) det udenlandske selskab ikke deltager i den almindelige økonomiske omsætning med en virksomhedsstruktur, der er passende, henset til selskabets formål.

Afgørende er alene det udenlandske selskabs forhold; organisatoriske, økonomiske eller andre væsentlige kendetegn ved virksomheder med nær tilknytning til det udenlandske selskab (§ 1, stk. 2, i Außensteuergesetz [(lov om beskatning ved relationer til udlandet)]) tages ikke i betragtning. Der foreligger ikke egen økonomisk virksomhed, hvis det udenlandske selskab oppebærer sin bruttoindkomst på grundlag af administration af aktiver eller overdrager sine væsentlige erhvervsaktiviteter til tredjemænd. [...]«

15 § 42 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) har følgende ordlyd:

»(1) Skattelovgivningen kan ikke omgås ved misbrug af de i lovgivningen fastsatte retlige arrangementer. Såfremt de betingelser, der er fastsat i en skattebestemmelse, med hvilken det tilsigtes at forhindre skatteunddragelse, er opfyldt, følger de retlige konsekvenser af den nævnte bestemmelse. I de øvrige tilfælde, hvor der foreligger svig som omhandlet i stk. 2, skal skatten betales på de samme vilkår som dem, der gælder for det retlige arrangement, som var passende til de økonomiske transaktioner.

(2) Der foreligger svig, når der er blevet valgt et upassende retligt arrangement, som i forhold til et passende arrangement giver den skattepligtige eller tredjemand en skattefordel, der ikke er fastsat ved lov. Dette gælder ikke, såfremt den skattepligtige påviser, at der lå ikke-skattemæssige grunde til grund for valget af arrangementet, hvortil der skal tages hensyn i lyset af den pågældendes situation som helhed.«

Twisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen i sag C-504/16, at Deister Holding er universalsuccessoren efter Traxx, som havde hjemsted i Nederlandene. Sidstnævntes virksomhed bestod i det væsentlige af ejerskab af kapitalandele i flere selskaber med hjemsted i forskellige medlemsstater og sikring af disses finansiering, bl.a. ved ydelse af lån til selskaberne i den pågældende koncern.
- 17 Traxx ejede siden 2005 en kapitalandel på mindst 26,5% i Deister elektronik GmbH, som er et tysk selskab. Fra og med marts 2007 har Traxx rådet over et lejet kontor i Nederlandene og har dér haft to medarbejdere ansat i 2007 og 2008. Den eneste aktionær i Traxx, Anatoli Stobbe, var bosiddende i Tyskland.
- 18 Den 19. november 2007 udloddede Deister elektronik udbytte til Traxx, af hvilket det førstnævnte selskab indeholdt kapitalindkomstskat og solidaritetsbidrag, som det betalte til skattemyndighederne. Den 16. maj 2008 ansøgte Traxx om, at denne udbytteudlodning skulle fritages for den nævnte skat og det nævnte bidrag.

- 19 Da skattemyndighederne gav afslag på denne ansøgning og afviste den mod denne afgørelse indgivne klage, har Deister Holding, i sin egenskab af retsefterfølger efter Traxx, anlagt en sag til prøvelse af disse afgørelser ved Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland), idet selskabet har gjort gældende, at den i denne hovedsag omhandlede lovgivning er i strid med etableringsfriheden og moder-/datterselskabsdirektivet.
- 20 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen i sag C-613/16, at Juhler Holding er et holdingselskab med hjemsted i Danmark. Kapitalandelen i dette selskab ejes 100% af Juhler Services Limited, som er et cypriotisk selskab. Sidstnævnte selskabs eneste aktionær er en fysisk person, der er bosiddende i Singapore.
- 21 Juhler Holding ejer kapitalandele i mere end 25 datterselskaber, hvoraf nogle ligeledes har deres hjemsted i Danmark, i hvilken medlemsstat Juhler Holding har hjemsted. Den pågældende koncern leverer tjenesteydelser i form af tilrådgivningsstilling af personale, hvilket udgør en tredjedel af de samlede tjenesteydelser af denne art i denne medlemsstat. Siden 2003 har Juhler Holding ejet 100% af kapitalen i temp-team Personal GmbH, som er et selskab med hjemsted i Tyskland.
- 22 Det fremgår endvidere af den nævnte forelæggelsesafgørelse, at Juhler Holding desuden ejer fast ejendom, at selskabet varetager den finansielle kontrol i koncernen med henblik på at optimere koncernens renteomkostninger, at det fører tilsyn og kontrol med de enkelte datterselskabers resultater, og at det har et telefonnummer og en e-mailadresse. På koncernens hjemmeside er selskabet anført som en af kontakterne. Derimod råder selskabet ikke over egne kontorlokaler. Hvis der er behov herfor, anvender det andre koncernselskabers lokaler, øvrige faciliteter og personale. Endelig er Juhler Holdings direktør ligeledes medlem af direktionen i forskellige selskaber i koncernen.
- 23 I 2011 modtog Juhler Holding udbytte fra temp-team Personal. Eftersom der af dette udbytte var blevet indeholdt kildeskat og solidaritetsbidrag, ansøgte det førstnævnte selskab om tilbagebetaling heraf. Da skattemyndighederne gav afslag på denne ansøgning og afviste den mod denne afgørelse indgivne klage, har Juhler Holding anlagt en sag til prøvelse af disse afgørelser ved Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln), idet selskabet har gjort gældende, at den i denne hovedsag omhandlede lovgivning er i strid med etableringsfriheden og moder-/datterselskabsdirektivet.
- 24 Hvad angår den lovgivning, der finder anvendelse i begge hovedsager, har den forelæggende ret for det første anført, at det i modsætning til skattemyndighedernes opfattelse er EStG's § 50d, stk. 3, i den affattelse, der følger af Jahressteuergesetz 2007 (årlig skattelov for 2007) af 13. december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878), som finder anvendelse. Uanset § 42 i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter) om bekæmpelse af svig i nationale situationer skal der endvidere for det tilfælde, at denne bestemmelse er i strid med EU-retten, foretages en tilbagebetaling af den kildeskat, som er blevet indeholdt i hovedsagerne.
- 25 Den forelæggende ret har for det andet anført, at i medfør af national ret skal det udbytte, som et tysk datterselskab udlodder til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, enten fritages for indkomstskat efter ansøgning fra den skattepligtige eller gøres til genstand for en indeholdelse af kildeskat, der kan tilbagebetales efter ansøgning fra den skattepligtige.
- 26 I medfør af EStG's § 50d, stk. 3, er retten til fritagelse eller tilbagebetaling imidlertid udelukket, når aktionærerne i det ikke-hjemmehørende moderselskab for det første ikke ville have haft ret til fritagelse eller tilbagebetaling, såfremt de oppebar dette udbytte direkte, og en af de tre følgende betingelser for det andet er opfyldt, nemlig at der ikke foreligger økonomiske eller andre væsentlige grunde til at inddrage det ikke-hjemmehørende selskab som mellemlid, at det ikke-hjemmehørende selskab ikke oppebærer mere end 10% af sin samlede bruttoindkomst i det pågældende regnskabsår på grundlag af egen økonomisk virksomhed (som bl.a. ikke foreligger, hvis dette selskab oppebærer sin

bruttoindkomst på grundlag af administration af aktiver), eller at det ikke-hjemmehørende selskab ikke deltager i den almindelige økonomiske omsætning med en virksomhedsstruktur, der er passende, henset til selskabets formål.

- 27 Den forelæggende ret har anført, at den nævnte lovgivning i forbindelse med bedømmelsen af, om det ikke-hjemmehørende moderselskab udøver egen økonomisk virksomhed, alene tager hensyn til situationen for det ikke-hjemmehørende moderselskab. De organisatoriske, økonomiske eller andre væsentlige kendetegn ved virksomheder med tilknytning til dette selskab tages ikke i betragtning. Der tages således ikke hensyn til strukturen eller strategien i den koncern, som et sådant selskab tilhører. Følgelig omfatter anvendelsesområdet for EStG's § 50d, stk. 3, situationer, hvor kapitalandele inden for denne koncern permanent er blevet udskilt til et ikke-hjemmehørende moderholdingselskab, og hvor dette svarer til en reel strategi i den pågældende koncern.
- 28 Når der derimod er tale om et hjemmehørende moderholdingselskab, som ikke har meget aktivitet, er den omstændighed, at der foreligger en permanent inddragelse som mellemlid, tilstrækkelig til, at et sådant selskab indrømmes fritagelse for eller tilbagebetaling af skatten.
- 29 I tilfælde af et ikke-hjemmehørende moderselskab forholder det sig desuden således, at ud over en rent passiv forvaltning af aktiver anses en aktiv forvaltning af et leasingselskab, et udlejningsselskab, et investeringsselskab, et finansieringsselskab eller et holdingselskab heller ikke for egen økonomisk virksomhed som omhandlet i EStG's § 50d, stk. 3.
- 30 Med henblik på at give afslag på fritagelse eller tilbagebetaling af skatten er det ifølge den forelæggende ret endvidere tilstrækkeligt, at det ikke-hjemmehørende moderselskab opfylder en af de i EStG's § 50d, stk. 3, fastsatte betingelser. I det tilfælde går tysk lovgiver ud fra den formodning, at der er tale om et arrangement, som er udtryk for misbrug, uden at det er muligt at afkræfte denne formodning.
- 31 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om den nationale lovgivning er forenelig med bevægelsesfrihederne og moder-/datterselskabsdirektivet. I denne sammenhæng er den af den opfattelse, at de to hovedsager vedrører etableringsfriheden, idet de pågældende moderselskaber ejer en kapitalandel, som sikrer dem en klar indflydelse på beslutningerne i deres tyske datterselskaber.
- 32 Den nævnte ret er af den opfattelse, at EStG's § 50d, stk. 3, udgør en hindring for etableringsfriheden, og den betvivler, at det almene hensyn, der er knyttet til bekæmpelsen af skatteunddragelse, kan begrunde denne hindring, idet denne bestemmelse dels omfatter ikke-hjemmehørende moderselskaber, som ikke er resultatet af et rent kunstigt arrangement, der ikke afspejler den økonomiske realitet, dels indfører en uafkræftelig formodning om misbrug eller svig.
- 33 Hvad angår moder-/datterselskabsdirektivet har den forelæggende ret anført, at der er forskel mellem de forskellige sprogversioner af direktivets artikel 1, stk. 2, idet bestemmelsens ordlyd i den tyske sprogversion – i modsætning til ordlyden af andre sprogversioner heraf, såsom den spanske, den engelske, den franske og den italienske – ikke indeholder ordet »nødvendige«. Den nævnte ret er af den opfattelse, at uanset denne forskel skal misbrugsbegrebet som omhandlet i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, under alle omstændigheder fortolkes i lyset af den primære EU-ret.
- 34 På denne baggrund har Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der i det væsentlige er identiske i begge sager:
- »1) Er [artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF,] til hinder for en national beskatningsordning som den i hovedsage[rne] omhandlede, hvorefter et ikke-hjemmehørende moderselskab, hvis eneste aktionær har bopæl i Tyskland [(sag C-504/16)] [der inden for en koncern, som er etableret og driver aktiv virksomhed i moderselskabets etableringsstat, permanent

udskilles som holdingselskab (sag C-613/16)], nægtes friholdelse for kapitalindkomstskat af udloddet udbytte, for så vidt [som] det ejes af personer, der ikke havde ret til tilbagebetaling eller fritagelse, såfremt de oppebar indtægterne direkte, og

- der ikke foreligger økonomiske eller andre væsentlige grunde til at inddrage det ikke-hjemmehørende moderselskab som mellemed, eller
- det ikke-hjemmehørende moderselskab ikke oppebærer mere end 10% af sin samlede bruttoindkomst i det pågældende regnskabsår på grundlag af egen økonomisk virksomhed (som bl.a. ikke foreligger, hvis det udenlandske selskab oppebærer sin bruttoindkomst på grundlag af administration af aktiver) eller
- det ikke-hjemmehørende moderselskab ikke deltager i den almindelige økonomiske omsætning med en virksomhedsstruktur, der er passende henset til selskabets formål,

mens hjemmehørende moderselskaber indrømmes friholdelse for kapitalindkomstskat, uanset om de ovennævnte betingelser er opfyldt?

2) Er artikel 5, stk. 1, sammenholdt med artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435/EØF, til hinder for en national beskatningsordning som den i hovedsage[rne] omhandlede, hvorefter et ikke-hjemmehørende moderselskab, hvis eneste aktionær har bopæl i Tyskland [(sag C-504/16)] [der inden for en koncern, som er etableret og driver aktiv virksomhed i moderselskabets etableringsstat, permanent udskilles som holdingselskab (sag C-613/16)], nægtes friholdelse for kapitalindkomstskat af udloddet udbytte, for så vidt [som] det ejes af personer, der ikke havde ret til tilbagebetaling eller fritagelse, såfremt de oppebar indtægterne direkte, og

- der ikke foreligger økonomiske eller andre væsentlige grunde til at inddrage det ikke-hjemmehørende moderselskab som mellemed, eller
- det ikke-hjemmehørende moderselskab ikke oppebærer mere end 10% af sin samlede bruttoindkomst i det pågældende regnskabsår på grundlag af egen økonomisk virksomhed (som bl.a. ikke foreligger, hvis det udenlandske selskab oppebærer sin bruttoindkomst på grundlag af administration af aktiver) eller
- det ikke-hjemmehørende moderselskab ikke deltager i den almindelige økonomiske omsætning med en virksomhedsstruktur, der er passende, henset til selskabets formål,

mens hjemmehørende moderselskaber indrømmes friholdelse for kapitalindkomstskat, uanset om de ovennævnte betingelser er opfyldt?»

35 Ved afgørelse truffet af Domstolens præsident den 6. april 2017 blev sagerne C-504/16 og C-613/16 forenet med henblik på den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

36 Den tyske regering har gjort gældende, at for så vidt som de i disse to sager forelagte spørgsmål vedrører EStG's § 50d, stk. 3, i det hele, går de videre end nødvendigt for at løse de tvister, som verserer for den forelæggende ret.

- 37 Hvad angår sag C-504/16 er den nævnte regering af den opfattelse, at det eneste spørgsmål, der skal besvares, er spørgsmålet, om etableringsfriheden og moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, sammenholdt med direktivets artikel 5, stk. 1, er til hinder »for en national beskatningsordning, hvorefter et udenlandsk moderselskab, hvis eneste aktionær har bopæl i Tyskland, i modsætning til hjemmehørende moderselskaber nægtes friholdelse for kapitalindkomstskat af udloddet udbytte, med den begrundelse, at det udenlandske moderselskab ikke udøver nogen egen økonomisk virksomhed ud over ejerskab af kapitalandele, og der desuden ikke foreligger økonomiske eller andre væsentlige grunde til at inddrage selskabet som medlem mellem den nationale aktionær og det nationale datterselskab«.
- 38 Hvad angår sag C-613/16 er den nævnte regering af den opfattelse, at det eneste spørgsmål, der skal besvares, er spørgsmålet, om etableringsfriheden og moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, sammenholdt med direktivets artikel 5, stk. 1, er til hinder »for en national beskatningsordning, hvorefter et ikke-hjemmehørende moderselskab, der inden for en koncern, som er etableret og driver aktiv virksomhed i moderselskabets etableringsstat, permanent udskilles som holdingselskab, nægtes friholdelse for kapitalindkomstskat af udloddet udbytte, i modsætning til det, der er tilfældet for hjemmehørende moderselskaber, med den begrundelse, at dette ikke-hjemmehørende moderselskab ikke udøver nogen selvstændig erhvervsvirksomhed ud over den simple besiddelse af kapitalandele og desuden selv hverken har kontor eller personale«.
- 39 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at proceduren efter artikel 267 TEUF er et middel til samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter, som giver Domstolen mulighed for at forsyne de nationale retter med de elementer vedrørende fortolkningen af EU-retten, som er nødvendige for, at de kan afgøre de for dem verserende tvister (dom af 8.12.2016, *Eurosaneamientos m.fl.*, C-532/15 og C-538/15, EU:C:2016:932, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Inden for rammerne af dette samarbejde tilkommer det udelukkende den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (dom af 8.12.2016, *Eurosaneamientos m.fl.*, C-532/15 og C-538/15, EU:C:2016:932, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Det følger heraf, at der gælder en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er hypotetisk, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 8.12.2016, *Eurosaneamientos m.fl.*, C-532/15 og C-538/15, EU:C:2016:932, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Det skal imidlertid i denne henseende fastslås, at den forelæggende ret i de to hovedsager detaljeret har redegjort for grunden til, at den finder det nødvendigt med en besvarelse af spørgsmålet om foreneligheden af samtlige bestemmelser i EStG's § 50d, stk. 3, med henblik på at kunne træffe afgørelse i de tvister, som verserer for den. Det fremgår derfor ikke, at de forelagte spørgsmål er uden relevans for afgørelsen af disse tvister.
- 43 Under disse omstændigheder skal de af Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) besvares.

Om realiteten

- 44 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, sammenholdt med direktivets artikel 5, stk. 1, på den ene side og artikel 49 TEUF på den anden side, skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagerne omhandlede, hvorefter et ikke-hjemmehørende moderselskab – når kapitalandele i dette selskab ejes af personer, der ikke ville have haft ret til tilbagebetaling af eller fritagelse for kildeskat, såfremt de direkte oppebar udbytte hidrørende fra et hjemmehørende datterselskab – nægtes adgang til fritagelse for kapitalindkomstbeskatning af udloddet udbytte i det tilfælde, hvor en af betingelserne i denne lovgivning er opfyldt.

Om anvendelsen af EUF-traktatens bestemmelser

- 45 Da de forelagte spørgsmål både omhandler moder-/datterselskabsdirektivets bestemmelser og EUF-traktatens bestemmelser, og da det følger af fast retspraksis, at enhver national foranstaltning inden for et område, der har været genstand for en udtømmende harmonisering i Den Europæiske Union, skal bedømmes på grundlag af de harmoniserede bestemmelser og ikke på grundlag af bestemmelser i den primære ret, skal det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at det nævnte direktivs artikel 1, stk. 2, ikke indfører en sådan harmonisering (jf. i denne retning dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 15-17).
- 46 Det følger heraf, at en lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede ikke alene kan vurderes i lyset af dette direktivs bestemmelser, men ligeledes i lyset af de relevante bestemmelser i den primære ret.

Om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, sammenholdt med direktivets artikel 5

- 47 Det skal indledningsvis præciseres, at det i det foreliggende tilfælde er ubestridt dels, at de i de to hovedsager omhandlede selskaber er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, dels at det udbytte, som Deister elektronik har udloddet til Traxx, og det udbytte, som temp-team Personal har udloddet til Juhler Holding, er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 5, stk. 1.
- 48 Moder-/datterselskabsdirektivet har, således som det fremgår af tredje betragtning hertil, til formål ved indførelse af en fælles beskatningsordning at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat og således lette sammenslutninger af selskaber på EU-plan. Dette direktiv tilsigter således at sikre en skattemæssig neutralitet for udlodning af overskud fra et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat (dom af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 I dette øjemed anføres det i femte betragtning til nævnte direktiv, at for at sikre skattemæssig neutralitet bør det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.
- 50 På dette grundlag og for at undgå dobbeltbeskatning opstiller samme direktivs artikel 5, stk. 1, et princip om forbud mod kildebeskatning af det overskud, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udlodder til sit moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 Ved at forbyde medlemsstaterne at foretage indeholdelse af kildeskat af det overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, begrænser moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, medlemsstaternes kompetence med hensyn til beskatning af overskud udloddet af selskaber med hjemsted på deres område til selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

- 52 For så vidt som moder-/datterselskabsdirektivet tilsigter at lette den skattemæssige ordning for samarbejde på tværs af grænserne i EU, kan medlemsstaterne derfor ikke ensidigt indføre begrænsninger og underlægge den fritagelse for kildeskat, der er fastsat ved nævnte artikel 5, stk. 1, forskellige betingelser (jf. i denne retning dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl., C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 26, og af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 53 Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, fastsætter imidlertid en undtagelse til de i direktivet fastsatte skatteregler, idet bestemmelsen giver medlemsstaterne muligheden for at anvende interne bestemmelser eller overenskomster med henblik på at hindre svig og misbrug.
- 54 Hvad angår nævnte artikel 1, stk. 2, skal det bemærkes, at den forelæggende ret har anført, at der er en forskel mellem de forskellige sprogversioner af bestemmelsen, idet den tyske sprogversion af denne artikel 1, stk. 2, i modsætning til bl.a. den spanske, den engelske, den franske og den italienske sprogversion ikke anvender ordet »nødvendige«.
- 55 I denne henseende skal det fastslås, at det med henblik på fortolkningen af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, ikke har nogen større betydning, at ordet »nødvendige« ikke udtrykkeligt fremgår af den tyske sprogversion heraf. Medlemsstaterne kan nemlig under alle omstændigheder kun gøre brug af den mulighed, som de er tillagt ved denne artikel, under iagttagelse af de almindelige EU-retlige principper, og herunder navnlig proportionalitetsprincippet (jf. analogt dom af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 38 og 43).
- 56 Iagttagelsen af dette princip kræver, at de af medlemsstaterne fastsatte foranstaltninger, der har til formål at hindre svig og misbrug, skal være egnede til at nå dette mål og ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (jf. i denne retning dom af 18.12.1987, Maizena m.fl., 137/85, EU:C:1987:493, præmis 15, og af 30.6.2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 57 Det følger heraf, at uagtet den anførte sproglige forskel kan den mulighed, som medlemsstaterne indrømmes i henhold til moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, kun anses for at omfatte nationale bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige i dette øjemed.
- 58 Denne fortolkning bekræftes ligeledes af formålet med dette direktiv, der, således som det fremgår af nærværende doms præmis 48 og 52, er at lette sammenslutninger af selskaber på EU-plan ved at lette den skattemæssige ordning for samarbejde på tværs af grænserne i EU.
- 59 Hvad angår de foranstaltninger, med hvilke det tilsigtes at forhindre svig og misbrug som omhandlet i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, skal det bemærkes, at for så vidt som denne bestemmelse indeholder en undtagelse til direktivets hovedregel om en adgang til at anvende den fælles beskatningsordning for moderselskaber og datterselskaber, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde, skal artiklen fortolkes indskrænkende (jf. i denne retning dom af 24.6.2010, P. Ferrero e C. og General Beverage Europe, C-338/08 og C-339/08, EU:C:2010:364, præmis 45, og af 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 Domstolen har fastslået, at for at en national lovgivning kan anses for at have til formål at hindre svig og misbrug, skal dens specifikke formål være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, hvis formål er at opnå en uberettiget skattefordel (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

- 61 En generel formodning for svig og misbrug kan således hverken tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålet med et direktiv, eller en skattemæssig foranstaltning, der griber ind i udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten (dom af 7.9.2017, Eqiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 62 Ved afgørelsen af, om en transaktion har svig og misbrug til formål, kan de kompetente nationale myndigheder ikke blot anvende forud fastsatte, generelle kriterier, men skal foretage en individuel undersøgelse af hele den pågældende transaktion. Indførelsen af en skattemæssig foranstaltning, hvorefter visse kategorier af skattepligtige automatisk er udelukket fra at opnå skattefordele, uden at skattemyndighederne er forpligtet til at fremlægge blot antydningen af bevis eller indicier for svig og misbrug, går ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå svig og misbrug (dom af 7.9.2017, Eqiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 63 Hvad angår den i hovedsagerne omhandlede lovgivning fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at i det tilfælde, hvor kapitalandelene i et ikke-hjemmehørende moderselskab ejes af personer, der ikke ville have ret til fritagelse for kildeskat, såfremt de oppebar udbytte hidrørende fra et datterselskab med hjemsted i Tyskland direkte, underlægger denne lovgivning indrømmelsen af den skattefordel, som den i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, fastsatte fritagelse for kildeskat udgør, et krav om, at ingen af de tre betingelser i den nævnte lovgivning er opfyldt, nemlig at der ikke foreligger økonomiske eller andre væsentlige grunde til at inddrage det ikke-hjemmehørende moderselskab som mellemed, at det ikke-hjemmehørende moderselskab ikke oppebærer mere end 10% af sin samlede bruttoindkomst i det pågældende regnskabsår på grundlag af egen økonomisk virksomhed, eller at det ikke-hjemmehørende moderselskab ikke deltager i den almindelige økonomiske omsætning med en virksomhedsstruktur, der er passende, henset til selskabets formål, uden at der tages hensyn til de organisatoriske, økonomiske eller andre væsentlige kendetegn ved virksomheder med tilknytning til det ikke-hjemmehørende moderselskab. Desuden anses et ikke-hjemmehørende moderselskab, der oppebærer sin bruttoindkomst på grundlag af forvaltning af aktiver, eller som overfører sine vigtigste aktiviteter til tredjemænd, ikke for at udøve egen økonomisk virksomhed.
- 64 I denne henseende må det for det første konstateres, at den i hovedsagerne omhandlede lovgivning ikke har det specifikke formål at udelukke rent kunstige arrangementer, med hvilke det tilsigtes at opnå en uberettiget skattefordel, fra denne skattefordel, men generelt tager sigte på enhver situation, hvor kapitalandele i et ikke-hjemmehørende moderselskab ejes af personer, der ikke ville have ret til en sådan fritagelse, hvis de modtog udbyttet direkte.
- 65 Den omstændighed alene, at sådanne kapitalandele ejes af sådanne personer, indebærer imidlertid ikke i sig selv, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som udelukkende er oprettet for at opnå en uberettiget skattefordel.
- 66 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at konstatere, at det ikke af nogen bestemmelse i moder-/datterselskabsdirektivet fremgår, at skattebehandlingen af personer, der ejer kapitalandele i moderselskaber hjemmehørende i EU, eller oprindelsen for disse personer har nogen indvirkning på disse selskabers ret til at påberåbe sig de skattefordele, der er fastsat ved dette direktiv.
- 67 Det skal i øvrigt bemærkes, at et ikke-hjemmehørende moderselskab under alle omstændigheder er omfattet af skattelovgivningen i den medlemsstat, på hvis område det har hjemsted (dom af 7.9.2017, Eqiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 68 For det andet underlægger den i hovedsagerne omhandlede lovgivning indrømmelsen af den i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, fastsatte fritagelse for kildeskat et krav om, at ingen af de betingelser, der er fastsat i den nævnte lovgivning, og som er anført i nærværende doms præmis 63, er opfyldt.

- 69 I denne henseende skal det for det første fastslås, at den nævnte lovgivning ved at gøre indrømmelsen af denne fritagelse betinget af et sådant krav, uden at skattemyndighederne er forpligtet til at fremlægge det mindste bevis for, at der ikke foreligger økonomiske grunde, eller for svig eller misbrug, indfører – således som det fremgår af nærværende doms præmis 62 – en generel formodning om svig eller misbrug og udgør således et indgreb i det mål, der forfølges med moder-/datterselskabsdirektivet, og navnlig direktivets artikel 5, stk. 1, nemlig at forhindre, at udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab til sit ikke-hjemmehørende moderselskab dobbeltbeskattes af datterselskabets hjemstedsmedlemsstat, med henblik på at lette samarbejdet og sammenslutninger af selskaber på EU-plan.
- 70 For så vidt som denne lovgivning for det tilfælde, at en af de tre heri fastsatte betingelser er opfyldt, for det andet ikke giver det ikke-hjemmehørende moderselskab mulighed for at fremlægge beviser for, at der foreligger økonomiske grunde, indfører den desuden en uafkræftelig formodning om misbrug eller svig.
- 71 For det tredje kan disse betingelser, hvad enten de betragtes enkeltvis eller samlet, ikke i sig selv godtgøre, at der foreligger svig eller misbrug.
- 72 I denne henseende skal det bemærkes, at moder-/datterselskabsdirektivet ikke indeholder noget krav med hensyn til arten af den økonomiske virksomhed i de selskaber, som er omfattet af direktivets anvendelsesområde, eller med hensyn til størrelsen på de indtægter, der hidrører fra disse selskabers egne økonomiske virksomhed.
- 73 Den omstændighed, at det ikke-hjemmehørende moderselskabs økonomiske virksomhed består i forvaltningen af dets datterselskabers aktiver, eller at dette moderselskabs indtægter alene hidrører fra denne forvaltning, kan ikke i sig selv medføre, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, som ikke bygger på nogen økonomisk realitet. I denne sammenhæng er den omstændighed, at forvaltning af aktiver ikke anses for at udgøre økonomisk virksomhed i forbindelse med merværdiafgift, uden betydning, for så vidt som den i hovedsagerne omhandlede skat og den nævnte afgift henhører under forskellige retlige rammer, der hver især tilsigter forskellige mål.
- 74 I modsætning til det, der er anført i den i hovedsagerne omhandlede lovgivning, kræver konstateringen af et sådant arrangement, at der konkret foretages en samlet bedømmelse af den pågældende situation, der vedrører forhold såsom de organisatoriske, økonomiske eller andre væsentlige kendetegn ved den koncern, som det pågældende moderselskab tilhører, og denne koncerns struktur og strategi.
- 75 Henset til ovenstående betragtninger skal det fastslås, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, sammenholdt med direktivets artikel 5, stk. 1, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagerne omhandlede.

Om den frihed, som finder anvendelse

- 76 Det fremgår af Domstolens praksis, at spørgsmålet om den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre såvel under etableringsfriheden som under de frie kapitalbevægelser (dom af 7.9.2017, Eqiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 77 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller den anden bestemmelse om fri bevægelighed, er det nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (dom af 7.9.2017, Eqiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

- 78 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at en national lovgivning, som kun finder anvendelse på kapitalandele, som giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under traktatens bestemmelser om etableringsfriheden. Nationale bestemmelser, som finder anvendelse på andele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 79 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelserne, at den i hovedsagerne omhandlede nationale lovgivning fandt anvendelse på selskaber, som besad mindst 15% af kapitalen i deres datterselskaber. Afgørelsen indeholder derimod ikke nogen oplysninger om formålet med lovgivningen.
- 80 Denne ejerandel indebærer ikke nødvendigvis, at det selskab, som besidder den, udøver en klar indflydelse på det udbytteudloddende selskabs beslutninger (jf. i denne retning dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 81 Under sådanne omstændigheder skal der tages hensyn til de faktiske omstændigheder i de foreliggende tilfælde med henblik på at fastslå, om den situation, der er omhandlet i tvisterne i hovedsagerne, henhører under den ene eller den anden af disse rettigheder til fri bevægelighed (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 82 Hvad for det første angår sag C-504/16 fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Traxx på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i denne sag ejede mindst 26,5% af Deister elektronik. I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at en sådan ejerandel gav førstnævnte selskab en klar indflydelse på sidstnævnte selskabs beslutninger og mulighed for at træffe afgørelse om dette selskabs drift. Den i denne hovedsag omhandlede nationale lovgivning skal derfor vurderes på baggrund af etableringsfriheden.
- 83 Hvad for det andet angår sag C-613/16 fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Juhler Holding på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i denne hovedsag ejede hele kapitalen i temp-team Personal. Det må derfor konstateres, at denne ejerandel gav førstnævnte selskab en klar indflydelse på sidstnævnte selskabs beslutninger og mulighed for at træffe afgørelse om dette selskabs drift. Følgelig skal den nationale lovgivning, der finder anvendelse på disse ejerandele, i denne sag ligeledes vurderes på baggrund af etableringsfriheden.
- 84 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at oprindelsen af aktionærerne i de i hovedsagerne omhandlede selskaber ikke har nogen indvirkning på disse selskabers ret til at påberåbe sig etableringsfriheden. I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at det ikke følger af nogen bestemmelse i EU-retten, at oprindelsen af fysiske eller juridiske personer, der er aktionærer i selskaber, der er hjemmehørende i EU, har nogen indvirkning på disse selskabers ret til at påberåbe sig denne frihed (jf. i denne retning dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). I hovedsagerne er det ubestridt, at de pågældende moderselskaber er selskaber med hjemsted i EU. Følgelig kan disse selskaber påberåbe sig den nævnte frihed.
- 85 Det følger heraf, at de forelagte spørgsmål skal besvares i lyset af etableringsfriheden.

Om etableringsfriheden

- 86 Den etableringsfrihed, som unionsborgerne er tillagt i henhold til artikel 49 TEUF, indebærer adgang for dem til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne

statsborgere. Den omfatter i overensstemmelse med artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for EU, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

- 87 Hvad angår behandlingen i værtsmedlemsstaten fremgår det af Domstolens praksis, at eftersom de erhvervsdrivende i henhold til artikel 49, stk. 1, andet punktum, TEUF udtrykkeligt har mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, må denne valgmulighed ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).
- 88 Alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal i øvrigt betragtes som restriktioner for denne frihed (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).
- 89 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at det udelukkende er i den situation, hvor et hjemmehørende datterselskab udlodder overskud til et ikke-hjemmehørende moderselskab, at indrømmelse af den i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5, stk. 1, fastsatte fritagelse for kildeskat er underlagt det krav, som er fastsat i den i hovedsagerne omhandlede lovgivning.
- 90 Som anført af den forelæggende ret vil denne forskelsbehandling kunne afholde et ikke-hjemmehørende moderselskab fra i Tyskland at udøve økonomisk virksomhed via et datterselskab, der har hjemsted i denne medlemsstat, og den udgør derfor en hindring for etableringsfriheden.
- 91 Denne hindring kan kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i tvingende almene hensyn, der er anerkendt i EU-retten. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 92 Hvad angår spørgsmålet, om et hjemmehørende selskabs situation og situationen for et ikke-hjemmehørende selskab, som modtager udbytte af et hjemmehørende datterselskab, er sammenlignelige, skal det præciseres, at fritagelsen for kildeskat af det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, har til formål, således som anført i nærværende doms præmis 50, at undgå dobbeltbeskatning af dette overskud.
- 93 Selv om Domstolen med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller dobbeltbeskatning af overskud udloddet af et hjemmehørende selskab, har fastslået, at de modtagende hjemmehørende aktionærer ikke nødvendigvis befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, har den ligeledes præciseret, at eftersom en medlemsstat ikke alene udøver sin beskatningskompetence over hjemmehørende aktionærers indkomster, men ligeledes over ikke-hjemmehørende aktionærers indkomster – af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab – nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig de hjemmehørende aktionærers situation (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

- 94 Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland i hovedsagerne har valgt at udøve sin beskatningskompetence over det overskud, som det hjemmehørende datterselskab udlodder til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, må det konstateres, at dette ikke-hjemmehørende moderselskab for så vidt angår dette udbytte befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende moderselskab.
- 95 Med hensyn til begrundelsen for og forholdsmæssigheden af hindringen har Forbundsrepublikken Tyskland gjort gældende, at denne hindring både er begrundet i formålet om bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse og formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsretten mellem medlemsstaterne.
- 96 I denne henseende bemærkes for det første, at formålet om bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse og formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsretten mellem medlemsstaterne er forbundne, og for det andet, at disse formål, idet de er tvingende almene hensyn, kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).
- 97 Det skal imidlertid konstateres, at formålet om bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse har den samme rækkevidde, hvad enten det påberåbes i medfør af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, eller som en begrundelse for en hindring af den primære ret (dom af 7.9.2017, Egiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 64). Betragtningerne i nærværende doms præmis 60-74 finder derfor tillige anvendelse med hensyn til denne frihed.
- 98 Hvad angår den afbalancerede fordeling af beskatningsretten mellem medlemsstaterne skal det desuden bemærkes, at moder-/datterselskabsdirektivet regulerer spørgsmålet om denne fordeling ved at forbyde medlemsstaterne at indeholde kildeskat af overskud, som et hjemmehørende datterselskab betaler til sit ikke-hjemmehørende moderselskab.
- 99 Formålet om bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse samt formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsretten mellem medlemsstaterne kan derfor ikke i det foreliggende tilfælde begrunde en hindring for etableringsfriheden.
- 100 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, sammenholdt med direktivets artikel 5, stk. 1, på den ene side og artikel 49 TEUF på den anden side, skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagerne omhandlede, hvorefter et ikke-hjemmehørende moderselskab – når kapitalandele i dette selskab ejes af personer, der ikke ville have haft ret til tilbagebetaling af eller fritagelse for kildeskat, såfremt de direkte oppebar udbytte hidrørende fra et hjemmehørende datterselskab – nægtes adgang til fritagelse for kapitalindkomstbeskatning af udloddet udbytte i det tilfælde, hvor en af betingelserne i denne lovgivning er opfyldt.

Sagsomkostninger

- 101 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006, skal, sammenholdt med dette direktivs artikel 5, stk. 1, på den ene side og artikel 49 TEUF på den anden side, fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagerne omhandlede, hvorefter et ikke-hjemmehørende moderselskab – når kapitalandele i dette selskab ejes af personer, der ikke ville have haft ret til tilbagebetaling af eller fritagelse for kildeskat, såfremt de direkte oppebar udbytte hidrørende fra et hjemmehørende datterselskab – nægtes adgang til fritagelse for kapitalindkomstbeskatning af udloddet udbytte i det tilfælde, hvor en af betingelserne i denne lovgivning er opfyldt.

Underskrifter