

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 7 september 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Direkt beskattning – Etableringsfrihet – Fri rörlighet för kapital – Källskatt – Direktiv 90/435/EEG – Artikel 1.2 – Artikel 5.1 – Undantag från skatteplikt – Utdelningar som lämnas av ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag utan hemvist i landet som direkt eller indirekt ägs av personer med hemvist i tredjeländer – Presumption – Skatteundandragande, skatteflykt och missbruk”

I mål C-6/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 30 december 2015, som inkom till domstolen den 6 januari 2016, i målet

Eqiom SAS, tidigare Holcim France SAS,

Enka SA

mot

Ministre des Finances et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna A. Arabadjiev och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 november 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Eqiom SAS och Enka SA, genom R. Alberti, avocat,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och S. Ghiandoni, båda i egenskap av ombud,
- Danmarks regering, genom C. Thorning och M. Wolff, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom A. Rubio González och V. Ester Casas, båda i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av E. De Bonis, avvocato dello Stato,
 - Europeiska kommissionen, genom W. Roels och L. Pamukcu, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 19 januari 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
- följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 och 63 FEUF och artikel 1.2 i 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, 2004, s. 41) (nedan kallat moder- och dotterbolagsdirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Eqiom SAS, tidigare Holcim France SAS, som har trätt i stället för bolaget Euro Stockage, och Enka SA, och, å andra sidan, den franska skattemyndigheten. Målet rör den franska skattemyndighetens beslut att inte bevilja undantag från källskatt för utdelningar som lämnats av Euro Stockage till Enka, som är moderbolag till Euro Stockage.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Det tredje och det femte skälet i moder- och dotterbolagsdirektivet har följande lydelse:

”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.

...

Vidare är det för att åstadkomma skattemässig neutralitet nödvändigt att den vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag undantas från källskatt. ...”

4 I artikel 1 i moder- och dotterbolagsdirektivet föreskrivs följande:

”1. Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv

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

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.”

5 I artikel 5.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet föreskrivs följande:

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

Fransk rätt

6 Den allmänna skattelagen (code général des impôts), i den lydelse som var tillämplig vid tiden för händelserna i det nationella målet (nedan kallad CGI), stadgar följande i artikel 119 bis 2 första stycket:

”För de produkter som avses i artiklarna 108–117 bis ska källskatt innehållas med viss procent som fastställs i artikel 187-1 när utdelningen tillfaller personer som inte har sin skattemässiga hemvist eller sitt säte i Frankrike. Villkoren för hur och när denna bestämmelse ska tillämpas fastställs i ett dekret.”

7 I artikel 119 ter CGI föreskrivs följande:

”1. Den källskatt som föreskrivs i artikel 199 bis 2 ska inte tillämpas på utdelningar som lämnas till en juridisk person som uppfyller de villkor som räknas upp i punkt 2 i förevarande artikel av ett bolag eller ett organ som omfattas av bolagsskatt med normalskattesatsen.

2. För att omfattas av undantaget i punkt 1 ska den juridiska personen hos gäldenären eller den person som ombesörjer betalningen av dessa utdelningar visa att den är den verkliga mottagaren av utdelningen, samt att den uppfyller följande villkor:

a) Platsen för den juridiska personens verkliga ledning ska vara belägen i en medlemsstat i Europeiska gemenskapen och den juridiska personen ska inte, enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredjeland, anses ha skatterättslig hemvist utanför gemenskapen.

b) Den juridiska personen måste drivas i en av de associationsformer som räknas upp i en förteckning som slås fast genom förordning från finansministern i enlighet med bilagan till [moder- och dotterbolagsdirektivet].

c) Den juridiska personen ska, oavbrutet sedan minst två år, direkt inneha minst 25 procent av kapitalet i den juridiska person som lämnar utdelningarna, eller förbinda sig att behålla detta innehav oavbrutet i minst två år och, såsom vad gäller omsättningsskatter, ange en representant som ansvarar för att betala den källskatt som avses i punkt 1 för det fall att ovannämnda åtagande inte uppfylls.

Det andelsinnehav som föreskrivs i föregående stycke ska vara 20 procent för utdelningar som lämnats mellan den 1 januari 2005 och den 31 december 2006, och 15 procent för utdelningar som lämnats mellan den 1 januari 2007 och den 31 december 2008 och 10 procent för utdelningar som lämnats från och med den 1 januari 2009.

d) Den juridiska personen ska vara skattskyldig för bolagsskatt i den medlemsstat där platsen för dess verkliga ledning är belägen, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse.

...

2 bis. Bestämmelserna i punkt 1 är tillämpliga på utdelningar som lämnas till fasta driftställen tillhöriga juridiska personer som uppfyller villkoren som anges i punkt 2, när dessa fasta driftställen är belägna i Frankrike eller i en medlemsstat i Europeiska gemenskapen.

3. Bestämmelserna i punkt 1 är inte tillämpliga när den som tar emot utdelningen är en juridisk person som direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i stater som inte är medlemsstater i gemenskapen, såvida inte den juridiska personen visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av bestämmelserna i punkt 1.

...

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Eqiom, tidigare Holcim France, som trätt i stället för Euro Stockage, ett bolag bildat enligt fransk rätt, är ett dotterbolag till Enka, ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt, som äger 100 procent av andelarna i Eqiom. Enka ägs i sin tur till mer än 99 procent av Waverley Star Investments Ltd, ett bolag bildat enligt cypriotisk rätt, vilket i sin tur helt kontrolleras av Campsores Holding SA, ett bolag med hemvist i Schweiz.

9 Euro Stockage lämnade under åren 2005 och 2006 utdelningar till sitt moderbolag Enka. Efter en kontroll av Euro Stockages räkenskaper fann den franska skattemyndigheten att nämnda bolag var skyldigt att innehålla källskatt enligt artikel 119 bis 2 CGI.

10 Dessa två bolag ansökte därefter om att bli befriade från källskatten i enlighet med artikel 119 ter CGI. Skattemyndigheten avslog denna ansökan med hänvisning till punkt 3 i artikel 119 ter CGI där det föreskrivs att undantaget från källskatt inte är tillämpligt när den som tar emot utdelningen är en juridisk person som direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i stater som inte är medlemsstater i Europeiska unionen, såvida inte den juridiska personen visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte, eller som ett av sina huvudsakliga syften, att dra fördel av undantaget.

11 Nämnda bolag överklagade till Tribunal administratif de Montreuil (Montreuils förvaltningsdomstol, Frankrike) och yrkade att de skulle befrias från den aktuella källskatten. Efter det att bolagens överklagande avslagits genom dom av den 28 april 2011 överklagade bolagen till Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles, Frankrike), vilken fastställde underinstansens dom.

12 Bolagen överklagade därefter till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) och gjorde gällande att den aktuella skattelagstiftningen är oförenlig med unionens primärrätt och moder- och dotterbolagsdirektivet.

13 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Är det möjligt att mot bakgrund av Europeiska unionens primärrätt pröva rättsakter eller avtal som en medlemsstat har antagit för att i sin nationella lagstiftning, såvitt avser nationell rätt, utnyttja den möjlighet som erbjuds i artikel 1.2 i [moder- och dotterbolagsdirektivet]?

2) Ska artikel 1.2 i direktivet, enligt vilken medlemsstaterna ges ett stort utrymme för skönsmässig bedömning för att avgöra vilka bestämmelser 'som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk', tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat antar en ordning i syfte att undantaget från källskatt inte ska omfatta utdelningar som delas ut till en juridisk person som direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som inte har hemvist i stater som är medlemsstater i unionen, såvida inte den juridiska personen visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra

fördel av undantaget?

3) a) För det fall att förenligheten med unionsrätten av den ovannämnda ordningen för stävande av missbruk även ska bedömas med beaktande av bestämmelserna i fördraget, finns det – med hänsyn till den aktuella lagstiftnings syfte – anledning att bedöma förenligheten i förhållande till artikel 49 FEUF, även om det företag som tar emot utdelningen direkt eller indirekt, genom en ägarkedja som har som ett av sina huvudsyften att komma i åtnjutande av undantaget, kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i tredjeländer, vilka inte kan åberopa etableringsfriheten?

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

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

Prövning av tolkningsfrågorna

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet och artikel 49 eller artikel 63 FEUF, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken för beviljande av skattefördelen i artikel 5.1 i direktivet – det vill säga undantaget från källskatt på utdelningar som lämnats av ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag utan hemvist i landet, när detta moderbolag direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i tredjeländer – kräver att moderbolaget visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget.

Huruvida fördragets bestämmelser är tillämpliga

15 Eftersom de ställda frågorna avser såväl bestämmelser i moder- och dotterbolagsdirektivet som bestämmelser i fördraget, och enligt fast rättspraxis nationella åtgärder inom ett område där det har skett en fullständig harmonisering på unionsnivå ska bedömas mot bakgrund av harmoniseringsbestämmelserna och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna (dom av den 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 19 och där angiven rättspraxis), är det först nödvändigt att avgöra huruvida artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet innebär en sådan harmonisering.

16 Det kan härvidlag konstateras att det klart framgår av denna bestämmelses ordalydelse att så inte är fallet.

17 I artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet ges nämligen medlemsstaterna endast rätt att tillämpa nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk. Sådana bestämmelser kan således prövas utifrån unionens primärrätt.

18 Av det ovan anförda följer att prövningen av en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, som antagits för att genomföra artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet, kan ske med beaktande av inte bara bestämmelserna i det direktivet, utan även av relevanta

bestämmelser i primärrätten.

Artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet

19 Det ska inledningsvis påpekas att det inte har bestritts att de bolag som är aktuella i det nationella målet omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet eller att de utdelningar som är aktuella i det nationella målet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 5.1 i direktivet.

20 Det framgår av tredje skälet i moder- och dotterbolagsdirektivet att syftet med direktivet är att genom ett gemensamt beskattningssystem avskaffa 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, och att därigenom underlätta bolagsgruppering inom unionen. Detta direktiv syftar således till att säkerställa skattemässig neutralitet när det gäller vinstutdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till dess moderbolag i en annan medlemsstat (dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C?448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

21 I detta syfte är det enligt femte skälet i direktivet nödvändigt att den vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag undantas från källskatt.

22 På grundval av detta, och i syfte att undvika dubbelbeskattning, anges i artikel 5.1 i direktivet principen om förbud för källskatt på vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget med hemvist i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1996, Denkavit m.fl., C?283/94, C?291/94 och C?292/94, EU:C:1996:387, punkt 22, och dom av den 25 september 2003, Océ van der Grinten, C?58/01, EU:C:2003:495, punkt 83).

23 Genom att förbjuda medlemsstaterna att ta ut källskatt på vinstutdelning från ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag med hemvist i ett annat land, begränsar artikel 5.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet medlemsstaternas behörighet vad gäller beskattning av utdelningar som lämnas av bolag med hemvist i medlemsstaten till bolag med hemvist i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C?247/08, EU:C:2009:600, punkt 38).

24 Medlemsstaterna får följaktligen inte ensidigt införa restriktiva åtgärder och därigenom uppställa diverse villkor för möjligheten att omfattas av undantaget från källskatt som föreskrivs i nämnda artikel 5.1 (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 4 juni 2009, KBC Bank och Beleggen, Riscikapitaal, Beheer, C?439/07 och C?499/07, EU:C:2009:339, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

25 Emellertid föreskrivs i artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet att direktivet inte ska hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.

26 Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 24 och 25 i sitt förslag till avgörande återspeglar artikel 1.2 i direktivet förvisso den allmänna unionsrättsliga principen att ingen får åberopa rättigheter i unionsrätten på ett sätt som utgör missbruk eller är bedrägligt, men i egenskap av undantag från de skattebestämmelser som slås fast i nämnda direktiv, ska denna bestämmelse likväl tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 september 2003, Océ van der Grinten, C?58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).

27 Den möjlighet som medlemsstaterna ges genom artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet att inom ramen för det område som omfattas av direktivet tillämpa nationella eller avtalsgrundade bestämmelser i syfte att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller

missbruk kan således inte ges en tolkning som går utöver själva ordalydelsen i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 september 2003, Océ van der Grinten, C?58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).

28 Det ska härvidlag påpekas att det av ordalydelsen i nämnda bestämmelse framgår att den endast tillåter tillämpning av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som "behövs" i detta syfte.

29 Därmed uppkommer frågan huruvida en nationell skattelagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, uppfyller detta nödvändighetskrav.

30 Det ska i detta sammanhang erinras om att för att en nationell lagstiftning ska anses syfta till förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk måste dess specifika ändamål vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel (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 55, och av den 5 juli 2012, SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, punkt 40).

31 En allmän presumtion om bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk kan således inte motivera vare sig en skatteåtgärd som strider mot ett direktivs mål, eller en skatteåtgärd som inverkar menligt på utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (dom av den 26 september 2000, kommissionen/Belgien, C?478/98, EU:C:2000:497, punkt 45 och där angiven rättspraxis, och dom av den 5 juli 2012, SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, punkt 38).

32 För att kontrollera huruvida en transaktion syftar till bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk kan de behöriga nationella myndigheterna inte nöja sig med att tillämpa på förhand fastställda allmänna kriterier, utan de måste göra en individuell prövning av den aktuella transaktionen i dess helhet. Att införa en bestämmelse som har en allmän räckvidd, genom vilken vissa skattskyldiga personer automatiskt undantas från skattefördelen, varvid skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2017, Euro Park Service, C?14/16, EU:C:2017:177, punkterna 55 och 56).

33 I förevarande fall kan det konstateras att det specifika ändamålet med den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte är att rent konstlade upplägg i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel ska uteslutas från en skattefördel, utan generellt avser alla situationer där ett moderbolag som direkt eller indirekt kontrolleras av personer med hemvist i tredjeländer, oavsett anledningen till detta, har sitt säte utanför Frankrike.

34 Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 27 och 28 i sitt förslag till avgörande medför inte den omständigheten att ett bolag med hemvist i unionen direkt eller indirekt kontrolleras av personer med hemvist i tredjeländer redan i sig att det föreligger ett rent konstlat upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten som endast skapats i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel.

35 Det ska dessutom påpekas att ett sådant bolag under alla omständigheter omfattas av skattelagstiftningen i den medlemsstat där den har sin hemvist (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2002, Lankhorst-Hohorst, C?324/00, EU:C:2002:749, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

36 Den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inför således en allmän

presumption om bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, och strider mot moder- och dotterbolagsdirektivets mål – nämligen att förhindra dubbelbeskattning av utdelningar som ett dotterbolag lämnar till sitt moderbolag – när denna lagstiftning för undantag från källskatt på utdelningar som lämnats av ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag utan hemvist i landet kräver att moderbolaget visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget, varvid skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.

37 Denna tolkning påverkas inte av den omständigheten att det berörda moderbolaget direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i tredjeländer. Det är härvidlag tillräckligt att konstatera att det inte framgår av någon bestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet att ursprunget för aktieägarna i bolag med hemvist i unionen skulle inverka på rätten för dessa bolag att omfattas av de skattefördelar som föreskrivs i detta direktiv.

38 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar domstolen att artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken för beviljande av skattefördelen i artikel 5.1 i direktivet – det vill säga undantaget från källskatt på utdelningar som lämnats av ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag utan hemvist i landet, när detta moderbolag direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i tredjeländer – kräver att moderbolaget visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget.

Frågan om vilken frihet som är tillämplig

39 Av domstolens praxis följer att den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl etableringsfriheten som av den fria rörligheten för kapital (dom av den 15 september 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

40 När det gäller frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten, ska den ifrågavarande lagstiftningens ändamål beaktas (dom av den 15 september 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

41 Härvidlag har domstolen redan slagit fast att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet, omfattas av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltning och kontroll av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 15 september 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

42 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet var tillämplig under åren 2005 och 2006 på bolag som innehade minst 20 procent av kapitalet i sina dotterbolag. Däremot innehåller beslutet inte några upplysningar om syftet med denna lagstiftning.

43 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 42 i sitt förslag till avgörande innebär ett sådant andelsinnehav inte nödvändigtvis att det bolag som innehar andelarna utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolagets beslut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000, Baars, C?251/98, EU:C:2000:205, punkt 20).

44 I ett sådant fall ska domstolen ta hänsyn till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet i syfte att avgöra om den situation som tvisten i det nationella målet avser omfattas av den

ena eller den andra fria rörligheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkterna 93 och 94).

45 Vad beträffar de faktiska omständigheterna i det nationella målet framgår det av de handlingar som ingetts till domstolen att Enka vid tiden för dessa omständigheter innehade samtliga aktier i sitt franska dotterbolag, Euro Stockage.

46 Domstolen konstaterar därför att ett sådant andelsinnehav ger det förstnämnda bolaget ett bestämmande inflytande över sistnämnda bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet. De nationella bestämmelser som är tillämpliga på dessa andelar ska således prövas i förhållande till etableringsfriheten.

47 Det ska härvidlag påpekas att, – i motsats till vad den franska regeringen har hävdat – den omständigheten att ett moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike som direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i tredjeländer inte berövar detta bolag dess rätt att göra etableringsfriheten gällande.

48 Domstolen har redan slagit fast att det inte av någon unionsrättslig bestämmelse går att utläsa att ursprunget för aktieägarna i bolag med hemvist i unionen, oavsett om de är fysiska eller juridiska personer, skulle inverka på denna rätt. Ställningen för ett bolag i unionen grundas nämligen med stöd av artikel 54 FEUF på platsen för bolagets säte och den rättsordning till vilken bolaget är knutet, och inte på aktieägarnas nationalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company*, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 40).

49 I målet vid den nationella domstolen framgår det att det berörda moderbolaget är ett bolag med säte i unionen. Detta bolag kan således göra gällande etableringsfriheten.

50 Denna bedömning påverkas inte av slutsatserna i punkterna 99 och 100 domen av den 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), eftersom, till skillnad från situationen i det målet, moderbolaget i det nationella målet kontrollerar sitt dotterbolag.

51 Av vad som anförts följer att de frågor som ställts ska besvaras mot bakgrund av etableringsfriheten.

Etableringsfriheten

52 Den etableringsfrihet som unionsmedborgare har enligt artikel 49 FEUF innefattar för unionsmedborgare en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare. I enlighet med artikel 54 FEUF inbegriper etableringsfriheten en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

53 Vad gäller behandlingen i värdmedlemsstaten framgår det av domstolens praxis att eftersom artikel 49 första stycket andra meningen FEUF uttryckligen ger ekonomiska aktörer en möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat, får detta fria val inte begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser (dom av den 17 maj 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

54 Vidare ska varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras

eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet (dom av den 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

55 Det framgår av de handlingar som ingetts till domstolen att det endast är när ett dotterbolag med hemvist i landet lämnar utdelning till ett moderbolag utan hemvist i landet som direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i tredjeländer som det krävs att detta moderbolag visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av detta undantag. När däremot ett sådant dotterbolag lämnar utdelningar till ett moderbolag med hemvist i landet, som även det direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer som har hemvist i tredjeländer, kan detta moderbolag dra fördel av detta undantag utan att något sådant krav uppställs för moderbolaget.

56 En sådan skillnad i behandling kan avskräcka ett moderbolag utan hemvist i landet att utöva verksamhet i Frankrike via ett dotterbolag i denna medlemsstat, och utgör därmed ett hinder för etableringsfriheten.

57 Denna inskränkning är bara tillåten om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse som är erkända i unionsrätten. I så fall krävs det också att restriktionen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkterna 26 och 29 och där angiven rättspraxis).

58 Vad gäller frågan huruvida ett bolag med hemvist i landet och ett bolag utan hemvist i landet vilka tar emot utdelningar från ett dotterbolag med hemvist i landet befinner sig i jämförbara situationer ska det påpekas att, såsom nämns i punkt 22 i denna dom, undantaget från källskatt för utdelningar från ett dotterbolag till moderbolaget syftar till att undvika dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings av dessa utdelningar.

59 Domstolen har förvisso, när det gäller de bestämmelser som en medlemsstat föreskriver för att förhindra eller minska kedjebeskattnings eller dubbelbeskattnings av vinst som ett bolag med hemvist i landet delar ut, funnit att de aktieägare med hemvist i landet som tar emot utdelningen inte nödvändigtvis befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat. Emellertid har domstolen även slagit fast att när en medlemsstat vad gäller utdelningar som erhålls från ett bolag med hemvist i landet utövar sin beskattningsrätt inte endast avseende aktieägare med hemvist i landet, utan även avseende aktieägare utan hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa aktieägare utan hemvist i landet den situation som gäller för aktieägare med hemvist i landet (dom av den 14 december 2006, Denavit Internationaal och Denavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punkterna 34 och 35 och där angiven rättspraxis).

60 I det nationella målet har Republiken Frankrike valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningarna från dotterbolaget med hemvist i landet till dess moderbolag utan hemvist i landet, varför detta moderbolag utan hemvist i landet ska anses befinna sig i en situation som är jämförbar med den som ett moderbolag med hemvist i landet befinner sig i.

61 Vad gäller inskränkningens motivering och proportionalitet har Republiken Frankrike gjort gällande att inskränkningen motiveras av såväl syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt som syftet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

62 Denna medlemsstat har i synnerhet gjort gällande att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet syftar till att förhindra så kallad *treaty shopping* vilken består i att

skapa upplägg genom vilka bolag med hemvist i tredjeländer kringgår tillämpningen av den källskatt på utdelningar med ursprung i Frankrike vilken föreskrivs i fransk rätt eller det avtal som ingåtts mellan tredjelandet och Republiken Frankrike i syfte att omfattas av en lägre skattesats som föreskrivs i avtalet mellan en annan medlemsstat och samma tredjeland, genom undantaget från källskatt på utdelning mellan medlemsstater som föreskrivs i moder- och dotterbolagsdirektivet.

63 Domstolen erinrar härvidlag för det första om att syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt och syftet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är sammanlänkade (dom av den 17 december 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 47 och där angiven rättspraxis). För det andra kan dessa syften, eftersom de utgör tvingande skäl av allmänintresse, motivera ett hinder för utövandet av en fri rörlighet som garanteras genom fördraget (dom av den 8 mars 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

64 Domstolen konstaterar dock att syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt har samma räckvidd oavsett om det åberopas vid tillämpning av artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet eller som motivering för en inskränkning av primärrätten. De överväganden som nämns i punkterna 30–36 i förevarande dom är således även tillämpliga vad gäller denna frihet.

65 Följaktligen kan det syfte att förhindra skatteundandragande och skatteflykt som Republiken Frankrike har åberopat i det nationella målet inte motivera en inskränkning av etableringsfriheten.

66 Mot bakgrund av det ovan anförda finner domstolen att artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet och artikel 49 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken för beviljande av skattefördelen i artikel 5.1 i direktivet – det vill säga undantaget från källskatt på utdelningar som lämnats av ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag utan hemvist i landet, när detta moderbolag direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i tredjeländer – kräver att moderbolaget visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget.

Rättegångskostnader

67 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 1.2 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, och artikel 49 FEUF, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, såsom den i det nationella målet, vilken för beviljande av skattefördelen i artikel 5.1 i direktivet – det vill säga undantaget från källskatt på utdelningar som lämnats av ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag utan hemvist i landet, när detta moderbolag direkt eller indirekt kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i tredjeländer – kräver att moderbolaget visar att ägarkedjan inte har som huvudsakligt syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften att dra fördel av undantaget.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.