

62016CJ0115

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

26. februar 2019 (*1)

Indhold

Retsforskrifter

OECD's modelbeskatningsoverenskomst

Direktiv 2003/49

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dansk ret

Beskatning af renter

Kildebeskatning

Den lovgivning, der finder anvendelse på svig og misbrug

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

1) Sag C-115/16, N Luxembourg 1

2) Sag C-118/16, X Denmark

3) Sag C-119/16, C Danmark 1

4) Sag C-299/16, Z Denmark

Retsforhandlingerne for Domstolen

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål, litra a)-c), det andet spørgsmål, litra a) og b), og det tredje spørgsmål i sag C-115/16, sag C-118/16, sag C-119/16 og sag C-299/16

Begrebet »retmæssig ejer«

Spørgsmålet om, hvorvidt det er nødvendigt, at der findes en specifik national eller overenskomstmæssig bestemmelse, som gennemfører artikel 5 i direktiv 2003/49

Om det første spørgsmål, litra d)-f), i sag C-115/16, sag C-118/16 og sag C-119/16, det første spørgsmål, litra d) og e), i sag C-299/16, det fjerde spørgsmål i sag C-115/16 og sag C-118/16, det femte spørgsmål i sag C-115/16, det sjette spørgsmål i sag C-118/16 og det fjerde spørgsmål i sag C-119/16 og sag C-299/16

Spørgsmålet om, hvilke elementer der udgør retsmisbrug, og de dertil hørende beviser

Bevisbyrden for, at der foreligger retsmisbrug

Om det femte spørgsmål, litra a)-c), i sag C-118/16

Om det sjette og det syvende spørgsmål i sag C-115/16, det syvende og det ottende spørgsmål i sag C-118/16, det femte og det sjette spørgsmål i sag C-119/16 og det femte til det syvende spørgsmål i sag C-299/16

Sagsomkostninger

»Præjudiciel forelæggelse – tilnærmelse af lovgivningerne – fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater – direktiv 2003/49/EF – den retmæssige ejer af renter og royalties – artikel 5 – retsmisbrug – selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, som til et associeret selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, betaler renter, som dernæst i deres helhed eller stort set i deres helhed overføres ud af Den Europæiske Unions område – datterselskab, der er underlagt en forpligtelse til at indeholde kildeskat af renter«

I de forenede sager C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Østre Landsret (Danmark) (sag C-115/16, sag C-118/16 og sag C-119/16) ved afgørelser af 19. februar 2016, indgået til Domstolen den 25. februar 2016, samt af Vestre Landsret (Danmark) (sag C-299/16) ved afgørelse af 24. maj 2016, indgået til Domstolen den 26. maj 2016, i sagerne

N Luxembourg 1 (sag C-115/16),

X Denmark A/S (sag C-118/16),

C Danmark I (sag C-119/16),

Z Denmark ApS (sag C-299/16)

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, afdelingsformændene J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader og F. Biltgen samt dommerne A. Rosas (refererende dommer), M. Ilešić, L. Bay Larsen, M. Safjan, C.G. Fernlund, C. Vajda og S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. ?ere?,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. oktober 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

N Luxembourg 1 og C Danmark I ved advokaterne A.M. Ottosen og S. Andersen,

—

X Denmark A/S og Z Denmark ApS ved advokaterne L.E. Christensen og H.S. Hansen,

—

den danske regering ved C. Thorning, J. Nymann-Lindegren og M.S. Wolff, som befuldmægtigede, bistået af advokat J.S. Horsbøl Jensen,

—

den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,

—

den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Socio,

—

den luxembourgske regering ved D. Holderer, som befuldmægtiget, bistået af avocats P.-E. Partsch og T. Lesage,

—

den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og C.S. Schillemans, som befuldmægtigede,

—
den østrigske regering ved G. Eberhard, som befuldmægtiget,

—
den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren og F. Bergius, som befuldmægtigede,

—
Europa-Kommissionen ved W. Roels, R. Lyal og L. Grønfeldt, som befuldmægtigede, bistået af
avocat H. Peytz,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. marts 2018,
afsagt følgende

Dom

1

Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EUT 2003, L 157, s. 49), samt af artikel 49 TEUF, 54 TEUF og 63 TEUF.

2

Anmodningerne er blevet indgivet inden for rammerne af sager mellem på den ene side N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I og Z Denmark ApS og på den anden side Skatteministeriet (Danmark) vedrørende et krav om, at disse selskaber betaler kildeskat som følge af, at selskaberne har betalt renter til ikke-hjemmehørende selskaber, som skattemyndighederne ikke anser for at være renternes retmæssige ejer, og som derfor ikke kan påberåbe sig den fritagelse for enhver form for skat, der er fastsat i direktiv 2003/49.

Retsforskrifter

OECD's modelbeskatningsoverenskomst

3

Rådet for Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) vedtog den 30. juli 1963 anbefalinger vedrørende fjernelse af dobbeltbeskatning og opfordrede medlemslandenes regeringer til i forbindelse med indgåelse eller revision af bilaterale overenskomster at efterleve en »modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter« udarbejdet af OECD's Komité for Fiskale Anliggender, der er vedlagt som bilag til anbefalingerne (herefter »OECD's modelbeskatningsoverenskomst«). Denne modelbeskatningsoverenskomst vurderes og revideres løbende. Rådet for OECD godkender kommentarer til modelbeskatningsoverenskomsten.

4

Punkt 7-10 i kommentarerne til artikel 1 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst i den affattelse,

der følger af en i 1977 foretaget revision (herefter »OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977«), hvorefter overenskomsten finder anvendelse på personer, der er hjemmehørende i en eller to kontraherende stater, henleder opmærksomheden på den omstændighed, at overenskomsten vil kunne anvendes ukorrekt med det formål at undgå beskatning ved hjælp af kunstige juridiske konstruktioner. I disse punkter i kommentarerne fremhæves vigtigheden af begrebet »retmæssig ejer«, som navnlig er indført i modeloverenskomstens artikel 10 (beskatning af udbytte) og artikel 11 (beskatning af renter), samt nødvendigheden af at bekæmpe skattesvig.

5

Artikel 11, stk. 1 og 2, i OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977 har følgende ordlyd:

»1. Renter, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Sådan rente kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvorfra den hidrører, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men den skat, der pålignes, må, såfremt modtageren er rentebeløbets retmæssige ejer, ikke overstige 10% af bruttobeløbet af renten. De kontraherende staters kompetente myndigheder skal ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af denne begrænsning.«

6

Ved en revision af kommentarerne i 2003 blev disse udvidet med bemærkninger vedrørende »gennemstrømningsselskaber«, dvs. et selskab, der, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en »nullitet« eller administrator, der handler på vegne af andre parter, således at et gennemstrømningsselskab ikke kan anses for den retmæssige ejer af indkomsten. I punkt 8 i kommentarerne til artikel 11 i den affattelse, der følger af revisionen foretaget i 2003, er bl.a. anført, at »[u]dtrykket »retmæssig ejer« [ikke er] anvendt i en snæver teknisk betydning, men skal ses i sammenhængen og i lyset af overenskomstens hensigt og formål, herunder at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse«. I samme affattelse af kommentarerne er i punkt 8.1 anført, at »[d]et ville [...] ikke være i overensstemmelse med hensigten og formålet med overenskomsten, hvis kildestaten skulle indrømme lempelse af eller fritagelse for skat i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, på anden måde end som agent eller mellemmand, blot fungerer som »gennemstrømningsenhed« (conduit) for en anden person, der rent faktisk modtager den pågældende indkomst«, og at »et gennemstrømningsselskab normalt ikke kan anses for den retmæssige ejer, hvis det, skønt det er den formelle ejer, reelt har meget snævre beføjelser, som, i relation til den pågældende indkomst, gør det til en »nullitet« eller administrator, der handler på vegne af andre parter«.

7

Ved en ny revision af kommentarerne i 2014 er der foretaget yderligere præciseringer vedrørende begreberne »retmæssig ejer« og »gennemstrømningsselskab«. Det er således i punkt 10.3 i denne affattelse af kommentarerne anført, at »der [er] mange måder at behandle et conduit-selskab på, og på et mere generelt plan, treaty shopping-situationer. Disse omfatter specifikke anti-misbrugsbestemmelser i overenskomster, generelle anti-misbrugsbestemmelser og indhold-overform eller økonomisk-substans-anskuelser«.

Direktiv 2003/49

Første til sjette betragtning til direktiv 2003/49 har følgende ordlyd:

»(1)

På et indre marked, der har karakter af et hjemmemarked, bør transaktioner mellem selskaber fra forskellige medlemsstater ikke være undergivet ringere beskatningsvilkår end de vilkår, der gælder for de samme transaktioner mellem selskaber fra samme medlemsstat.

(2)

Dette krav er i øjeblikket ikke opfyldt for så vidt angår betaling af renter og royalties; de nationale skattelovgivninger – eventuelt kombineret med bilaterale eller multilaterale overenskomster – kan måske ikke altid sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning, og skattereglernes anvendelse medfører ofte tyngende administrative formaliteter og likviditetsproblemer for de pågældende selskaber.

(3)

Det må sikres, at renter og royalties beskattes én gang i en medlemsstat.

(4)

Den mest hensigtsmæssige måde at fjerne førnævnte formaliteter og problemer på og samtidig sikre, at nationale og tværnationale transaktioner behandles skattemæssigt ens, er at ophæve beskatningen af renter og royalties i den medlemsstat, hvor de opstår, uanset om beskatningen sker ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse; det er især nødvendigt at ophæve sådanne skatter i forbindelse med betalinger mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater samt mellem sådanne selskabers faste driftssteder.

(5)

Ordningen bør kun gælde for eventuelle renter eller royalties, der ville være blevet aftalt mellem betaleren og den retmæssige ejer, såfremt der ikke havde bestået en særlig forbindelse.

(6)

Medlemsstaterne må ikke afskæres fra at træffe passende foranstaltninger til bekæmpelse af svig og misbrug.«

Artikel 1 i direktiv 2003/49 bestemmer bl.a.:

»1. Betalinger af renter eller royalties, der opstår i en medlemsstat, fritages for enhver form for skat i denne stat, hvad enten den opkræves ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse, forudsat at den retmæssige ejer af de pågældende renter eller royalties er et selskab i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat.

[...]

4. Et selskab i en medlemsstat anses kun for at være den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som

agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person.

5. Et fast driftssted anses for at være den retmæssige ejer af renter og royalties,

[...]

b)

hvis betalingerne af renter eller royalties udgør indtægter, der i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, er undergivet en af de skatter, der er anført i artikel 3, litra a), nr. iii), eller i Belgiens tilfælde »impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders« eller i Spaniens tilfælde »impuesto sobre la renta de no residentes« eller en identisk eller næsten tilsvarende skat, der efter dette direktivs ikrafttræden pålignes som supplement til eller i stedet for de eksisterende skatter.

[...]

7. Denne artikel finder kun anvendelse, hvis det selskab, der er betaleren, eller det selskab, hvis faste driftssted anses for at være betaleren af renter eller royalties, er et selskab, som er associeret med det selskab, der er den retmæssige ejer, eller hvis faste driftssted anses for at være den retmæssige ejer af disse renter eller royalties.

[...]

11. Kildestaten kan kræve, at opfyldelsen af de i denne artikel og artikel 3 krævede forudsætninger skal dokumenteres ved en attest på tidspunktet for betalingen af renter eller royalties. Hvis opfyldelsen af de i denne artikel krævede forudsætninger ikke er dokumenteret på betalingstidspunktet, står det medlemsstaten frit at kræve indeholdelse af kildeskat.

12. Kildestaten kan gøre fritagelse i henhold til dette direktiv afhængig af, at den har truffet en afgørelse om en sådan fritagelse, som bliver gyldig, når der foreligger en attest, der godtgør, at forudsætningerne i denne artikel og artikel 3 er opfyldt. En afgørelse om fritagelse træffes senest tre måneder efter, at attesten og de oplysninger til støtte herfor, som kildestaten med rimelighed kan forlange, foreligger, og er gyldig i en periode på mindst et år efter udstedelsen.

13. I forbindelse med stk. 11 og 12 vil attesten i forhold til hver enkelt kontrakt med hensyn til betaling være gyldig i mindst et, men højst tre år fra datoen for udstedelsen, og den skal indeholde følgende oplysninger:

[...]

b)

oplysning om, at det modtagende selskab er den retmæssige ejer i medfør af stk. 4, eller at forudsætningerne i stk. 5 foreligger, hvis et fast driftssted er modtager af betalingen [...]

10

De udtryk, der er anvendt i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, svarer alt efter sprogversionen til »modtageren« [o.a.: svarende til på fransk »bénéficiaire«] (på bulgarsk (????????????), fransk (bénéficiaire), lettisk (beneficiārs) og rumænsk (beneficiarul)), »den faktiske modtager [o.a.: svarende til på fransk »bénéficiaire effectif«] (på spansk (beneficiario efectivo), tjekkisk (skutečný vlastník), estisk (tegelik tulusaaja), engelsk (beneficial owner), italiensk (beneficiario effettivo), litauisk (tikrasis savininkas), maltesisk (sid benefiċjarju), portugisisk (beneficiário efectivo) og finsk

(tosiasiallinen edunsaaja)), »den retmæssige ejer«/»den, som har brugsretten [o.a.: svarende til på fransk »propriétaire/»celui qui a le droit d'utiliser«] (på tysk (der Nutzungsberechtigte), dansk (retmæssige ejer), græsk (? ??????????), kroatisk (ovlašteni korisnik), ungarsk (haszonhúzó), polsk (właściciel), slovakisk (vlastník požitkov), slovensk (upravičeni lastnik) og svensk (den som har rätt till)), eller »den, som i sidste ende har retten« [o.a.: svarende til på fransk »celui qui a droit en dernier lieu«] (på nederlandsk (de uiteindelijke gerechtigde)).

11

Direktivets artikel 2 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

a)

»renter«: indkomst af gældsfordringer af enhver art, uanset om de er sikret ved pant i fast ejendom, og uanset om de indeholder en ret til andel i debitors fortjeneste, og i særdeleshed indkomst fra gældsbeviser, obligationer eller forskrivninger, herunder gevinster og præmier, der er knyttet til sådanne værdipapirer.

[...]«

12

Nævnte direktivs artikel 3 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

a)

»selskab i en medlemsstat«: ethvert selskab,

i)

der har en af de former, der er nævnt på listen i bilaget, og

ii)

som i overensstemmelse med skattelovgivningen i medlemsstaten anses for at være hjemmehørende i denne stat, og som ikke i henhold til en dobbeltindkomstbeskatningsoverenskomst med et tredjeland kan anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet i skattemæssig henseende, og

iii)

som er omfattet af en af følgende skatter uden fritagelse eller af en identisk eller næsten tilsvarende skat, der efter dette direktivs ikrafttræden pålignes som supplement til eller i stedet for de eksisterende skatter:

[...]

—

selskabsskat i Danmark

[...]

—

impôt sur le revenu des collectivités i Luxembourg

[...]

b)

»associeret selskab«: et selskab, der er associeret med et andet selskab, som minimum ved at:

i)

det direkte besidder en andel på mindst 25% af det andet selskabs kapital, eller

ii)

det andet selskab direkte besidder en andel på mindst 25% af dets kapital, eller

iii)

et tredje selskab direkte besidder en andel på mindst 25% af både dets kapital og af det andet selskabs kapital.

Kapitalandelene må kun angå selskaber, der er hjemmehørende i Fællesskabet.

[...]«

13

Blandt de selskaber, der er omfattet af artikel 3, litra a), i direktiv 2003/49, som er opregnet på listen i bilaget til direktivet, er nævnt »selskaber, der i luxembourgsk ret benævnes »société anonyme«, »société en commandite par actions« og »société à responsabilité limitée««.

14

Artikel 4 i direktiv 2003/49 med overskriften »Udelukkelse af betalinger som renter eller royalties« bestemmer følgende i stk. 1:

»Kildestaten er ikke forpligtet til at sikre dette direktivs fordele i følgende tilfælde:

a)

betalinger, der behandles som udlodning af udbytte eller som tilbagebetaling af kapital i henhold til kildestatens lovgivning

b)

betalinger fra gældsfordringer, som indebærer en ret til en andel i debtors fortjeneste

[...]«

15

Direktivets artikel 5 med overskriften »Svig og misbrug« har følgende ordlyd:

»1. Dette direktiv udelukker ikke anvendelse af nationale eller overenskomstmæssigt fastsatte bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug.

2. Medlemsstaterne kan tilbagekalde fordele i henhold til dette direktiv eller nægte at anvende direktivet i tilfælde af transaktioner, der har skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug som væsentligste bevæggrund eller en af de væsentligste bevæggrunde.«

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

16

Artikel 11, stk. 1, i overenskomsten mellem regeringen i Storhertugdømmet Luxembourg og regeringen i Kongeriget Danmark til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter, undertegnet i Luxembourg den 17. november 1980 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Luxembourg og Danmark«), fordeler beskatningskompetencen mellem disse to medlemsstater for så vidt angår renter og har følgende ordlyd:

»Renter, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan, hvis denne person er rentemes retmæssige ejer, kun beskattes i denne anden stat.«

17

Artikel 11, stk. 1, i overenskomsten mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, undertegnet i Helsinki den 23. september 1996, har i den affattelse, der er relevant for hovedsagerne (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande«), tilsvarende ordlyd.

18

Det fremgår af disse overenskomster, at kildestaten, det vil i hovedsagerne sige Kongeriget Danmark, kan beskatte renter, der er betalt til en person, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, såfremt denne person ikke er renternes retmæssige ejer. Ingen af disse overenskomster indeholder imidlertid en definition af begrebet »retmæssig ejer«.

Dansk ret

Beskatning af renter

19

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d), bestemmer:

»Skattepligt i henhold til denne lov påhviler [...] selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

[...]

d)

oppebærer renter fra kilder her i landet vedrørende gæld, som et [dansk indregistreret selskab]

eller et [fast driftssted af et udenlandsk selskab] har til juridiske personer som nævnt i skattekontrollovens § 3 B (kontrolleret gæld) [...]. Skattepligten omfatter ikke renter, hvis beskatningen af renterne skal frafaldes eller nedsættes efter direktiv [2003/49], eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor det modtagende selskab m.v. er hjemmehørende. Dette gælder dog kun, hvis det betalende selskab og det modtagende selskab er associeret som nævnt i dette direktiv i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken betalingstidspunktet skal ligge. [...]«

Kildebeskatning

20

Foreligger der efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d), begrænset skattepligt af renteindkomst fra Danmark, påhviler der efter kildeskattelovens § 65 D en pligt for den danske rentebetaler til at indeholde kildeskat. Pligten til at betale morarenter påhviler den indeholdelsespligtige.

21

Som det bl.a. fremgår af forelæggelsesafgørelsen i sag C-115/16, var skattesatsen for renter, der blev modtaget af et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat end Kongeriget Danmark, i 2006-2008 højere end den skattesats, som et dansk selskab skulle betale. Skatteministeriet har imidlertid under hovedsagen anerkendt, at denne forskel i skattesatser er i strid med EF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden. Skatteministeriet har således anerkendt, at kildeskattekravet for disse år skal nedsættes.

22

Kildeskatten forfalder på tidspunktet for betalingen af renter, mens forfaldstidspunktet for den skat, som et dansk selskab skal betale af sin forventede indkomst, er undergivet mere fleksible regler. I tilfælde af forsinket betaling af indeholdt kildeskat er morarentesatsen desuden højere end den sats, som et dansk selskab skal betale i tilfælde af forsinket betaling af selskabsskat.

23

Betalere af royalties, der stammer fra kilder i Danmark, er i henhold til kildeskattelovens § 65 C, stk. 1, som udgangspunkt forpligtet til at indeholde kildeskat, uanset om modtageren er hjemmehørende i Danmark.

Den lovgivning, der finder anvendelse på svig og misbrug

24

Frem til vedtagelsen af lov nr. 540 af 29. april 2015 fandtes der ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i Danmark. Der er imidlertid i retspraksis udviklet den såkaldte realitetsgrundsætning, hvorefter beskatning skal ske på grundlag af en konkret bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Dette betyder bl.a., at tomme og kunstige, skattebetingede dispositioner efter omstændighederne kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet (substance-over-form).

25

Det fremgår af forelæggelsesafgørelserne, at der i hver af hovedsagerne mellem parterne er enighed om, at realitetsgrundsætningen ikke giver grundlag for at tilsidesætte de i disse sager

foretagne dispositioner.

26

Som det fremgår af disse forelæggelsesafgørelser, er der endvidere i retspraksis udviklet det såkaldte princip om »rette indkomstmodtager«. Dette princip bygger på den grundlæggende bestemmelse om beskatning af indkomst i statsskattelovens § 4 og indebærer, at skattemyndighederne ikke er forpligtede til at acceptere en kunstig adskillelse mellem den indkomstskabende virksomhed/aktivitet og placeringen af den deraf flydende indkomst. Princippet går således ud på at fastslå, hvem der – uanset den formelle fremtrædelsesform – er den reelle modtager af en given indkomst og dermed, hvem der er skattepligtig af denne.

Twisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

27

I de fire tvister i hovedsagerne har et luxembourgsk selskab, som er indtrådt i et dansk selskabs forpligtelser (sag C-115/16), og tre danske selskaber (sag C-118/16, sag C-119/16 og sag C-299/16) anfægtet SKAT's (Danmark) afgørelser om afslag på at indrømme den fritagelse for selskabsskat, der er fastsat i direktiv 2003/49 med hensyn til renter, som betales til enheder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, med den begrundelse, at disse enheder ikke var renternes retmæssige ejere, men blot udgjorde gennemstrømningselskaber.

28

For at kunne indrømmes de skattefordele, der er fastsat i direktiv 2003/49, skal den enhed, som modtager renterne, opfylde de betingelser, der er opstillet i nævnte direktiv. Som den danske regering har anført i sine indlæg, kan det imidlertid forekomme, at koncerner, som ikke opfylder betingelserne, indskyder et eller flere kunstige selskaber, som opfylder direktivets formelle betingelser, mellem det selskab, som betaler renterne, og det selskab, som reelt har mulighed for at råde over renterne. Det er sådanne finansielle konstruktioner, der er omhandlet i de spørgsmål, som de forelæggende retter har forelagt vedrørende retsmisbrug og begrebet »den retmæssige ejer«.

29

De faktiske omstændigheder, som disse er beskrevet af de forelæggende retter, og som i forelæggelsesafgørelserne er illustreret ved flere oversigter over de omhandlede koncerners struktur, er særdeles komplekse og detaljerede. Alene de elementer, som er nødvendige med henblik på at besvare de præjudicielle spørgsmål, vil blive nævnt.

1) Sag C-115/16, N Luxembourg 1

30

Ifølge forelæggelsesafgørelsen stiftede fem kapitalfonde, hvoraf ingen er selskaber hjemmehørende i en medlemsstat eller i lande, med hvem Kongeriget Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, i 2005 en koncern bestående af flere selskaber med henblik på opkøb af T Danmark, der er en stor dansk leverandør af serviceydelser.

31

I sit skriftlige indlæg har den danske regering anført, at sag C-115/16 omhandler den samme selskabskoncern som den, der er omhandlet i sag C-116/16, som vedrører beskatning af udbytte

og som er genstand for dom af dags dato, T Danmark og Y Denmark Aps (C-116/16 og C-117/16).

32

Som den forelæggende ret har anført, stiftede kapitalfondene såvel selskaber i Luxembourg, herunder A Luxembourg Holding, som i Danmark, herunder N Danmark 1. Finansieringen af opkøbet af T Danmark skete bl.a. ved, at kapitalfondene udlånte midler til N Danmark 1 og ved kapitalforhøjelser i dette selskab. I 2009 fusionerede N Danmark 1 med et andet dansk selskab, som blev opløst i 2010 i forbindelse med en grænseoverskridende fusion med C Luxembourg. C Luxembourg ændrede siden navn og blev efterfølgende likvideret med overdragelse af kravet i denne sag til N Luxembourg 1, som viderefører hovedsagen i N Danmark 1's sted.

33

Et af de danske selskaber, som blev stiftet af kapitalfondene, N Danmark 5, købte T Danmark. I foråret 2006 overdrog N Danmark 5 sine aktier i T Danmark til C Luxembourg, der herefter var T Danmarks eneste moderselskab.

34

Den 27. april 2006 overdrog kapitalfondene gældsinstrumenterne vedrørende de af kapitalfondene ydede lån til A Luxembourg Holding, som samme dag selv overdrog dem til C Luxembourg, T Danmarks moderselskab.

35

Fra denne dato havde C Luxembourg en gæld til A Luxembourg Holding på samme beløb, som N Danmark 1 havde til C Luxembourg. Ifølge den forelæggende ret blev N Danmark 1's gæld forrentet med 10%, mens forrentningen af C Luxembourgs gæld til A Luxembourg Holding var 9,96875%. Den 9. juli 2008 blev forrentningen af lånene mellem C Luxembourg og A Luxembourg Holding ændret til 10%. Forrentningen af lånene mellem A Luxembourg Holding og kapitalfondene var derimod fortsat 9,96875%.

36

C Luxembourg havde i 2006 udgifter til »Other external charges« på 8701 EUR, herunder 7810 EUR til løn. Derudover havde selskabet udgifter til »Other operating charges« på 209349 EUR.

37

A Luxembourg Holding havde i 2006 ligeledes udgifter til »Other external charges« på 3337 EUR, herunder 2996 EUR til løn. Derudover havde selskabet udgifter til »Other operating charges« på 127031 EUR.

38

Ifølge forelæggelsesafgørelsen fremgår det af C Luxembourgs årsregnskaber for 2007 og 2008, at selskabet i gennemsnit havde to personer ansat på deltid i løbet af årene. Hvad angår A Luxembourg Holdings årsregnskaber for samme periode fremgår det, at selskabet i gennemsnit havde en person ansat på deltid i løbet af disse år.

39

C Luxembourgs eneste aktiv, ud over anparterne i N Danmark 1, er fordringen på de

gældsinstrumenter, som C Luxembourg har udstedt.

40

C Luxembourg og A Luxembourg Holding har begge registreret hjemsted på samme adresse. Adressen bliver også anvendt af selskaber med direkte tilknytning til en af kapitalfondene.

41

Den forelæggende ret har anført, at SKAT i 2011 traf afgørelse om at opkræve renteskat for 2006-2008 med i alt 925764961 danske kroner (DKK) (ca. 124 mio. EUR). Det var nemlig SKAT's opfattelse, at C Luxembourg og A Luxembourg Holding ikke var renternes retmæssige ejere, men blot fungerede som gennemstrømningsenheder, og at renterne strømmede fra den danske del af koncernen gennem de to luxembourgske selskaber og videre til kapitalfondene. SKAT konkluderede på denne baggrund, at sagsøgeren i hovedsagen var pligtig at indeholde kildeskat af betalte og tilskrevne renter og ansvarlig for betaling af den ikke indeholdte kildeskat.

42

Sagsøgeren i hovedsagen har anlagt sag ved de danske retter til prøvelse af denne afgørelse.

43

N Luxembourg 1 har bestridt, at den i hovedsagen omhandlede situation skulle have karakter af svig eller misbrug. Selskabet har gjort gældende, at selv i tilfælde af svig eller misbrug kan fordele i henhold til direktiv 2003/49 under alle omstændigheder kun tilbagekaldes, såfremt der i overensstemmelse med direktivets artikel 5, stk. 1 findes tilsvarende hjemmel i national ret. En sådan hjemmel findes imidlertid ikke i dansk ret.

44

For det tilfælde, at C Luxembourg ikke måtte blive anset for renternes retmæssige ejer, har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at de danske regler om kildebeskatning, indeholdelse og hæftelse tilsidesætter den i henhold til EU-retten sikrede etableringsfrihed, og subsidært de frie kapitalbevægelser, af bl.a. følgende grunde: For det første forfalder kildeskatten til betaling på et tidligere tidspunkt end sammenlignelig selskabsskat, for det andet er morarenter på kildeskatten væsentlig højere end på selskabsskat, for det tredje skal låntager indeholde kildeskatten, og for det fjerde skal låntager hæfte for kildeskatten i overensstemmelse med kildeskattelovens § 69, stk. 1.

45

På denne baggrund har Østre Landsret (Danmark) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

a)

Skal artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes således, at et i en medlemsstat hjemmehørende selskab, der er omfattet af direktivets artikel 3, og som under omstændigheder som de i sagen foreliggende modtager renter fra et datterselskab i en anden medlemsstat, er »retmæssig ejer« af disse renter i direktivets forstand?

b)

Skal begrebet »den retmæssige ejer« i artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977]?

c)

Hvis [det første spørgsmål, litra b)] besvares bekræftende, skal begrebet da fortolkes alene under inddragelse af kommentarerne til artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977] (punkt 8), eller kan senere kommentarer inddrages ved fortolkningen, herunder de tilføjelser, der er foretaget i 2003 om »gennemstrømningsenheder« (punkt 8.1, nu punkt 10.1), og de tilføjelser, der er foretaget i 2014 om »kontraktuelle og juridiske forpligtelser« (punkt 10.2)?

d)

Hvis 2003-kommentarerne kan inddrages ved fortolkningen, er det da en betingelse for at anse et selskab for ikke at være »retmæssig ejer« i direktiv [2003/49]'s forstand, at der er sket faktisk gennemstrømning af midler til de personer, der af den stat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, anses som »de retmæssige ejere« af de pågældende renter, og – i givet fald – er det da yderligere en betingelse, at den faktiske gennemstrømning sker i en tidsmæssig nær tilknytning til rentebetalingen, og/eller at den sker som rentebetalinger?

e)

Hvilken betydning har det i denne forbindelse, om der er anvendt egenkapitalmidler til udlånet, om de pågældende renter tilskrives hovedstolen (»oprulles«), om rentemodtageren efterfølgende har ydet et koncernbidrag til sit i samme stat hjemmehørende moderselskab med henblik på at opnå en skattemæssig resultatudjævning efter de i den pågældende stat gældende regler herom, om de pågældende renter efterfølgende er konverteret til egenkapital i det låntagende selskab, om rentemodtageren har haft en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at viderebetale renterne til en anden person, og om den væsentligste del af de personer, der af den stat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, anses som de »retmæssige ejere« af renterne, er hjemmehørende i andre medlemsstater eller øvrige stater, med hvilke [Kongeriget] Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så der ikke efter den danske skattelovgivning ville være grundlag for at opkræve kildeskat, såfremt de nævnte personer havde været långivere og dermed havde modtaget renterne direkte?

f)

Hvilken betydning har det for vurderingen af, om rentemodtageren må anses for en »retmæssig ejer« i direktivets forstand, at den forelæggende ret efter en bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder måtte finde, at modtageren – uden at have været bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle de modtagne renter til en anden person – »substantielt« ikke havde rettighederne til at »bruge og nyde« renterne som anført i kommentarerne fra 2014 til [OECD's modeloverenskomst af 1977]?

2)

a)

Forudsætter en medlemsstats påberåbelse af direktivets artikel 5, stk. 1, om anvendelsen af nationale bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug, eller direktivets artikel 5, stk. 2, at

den pågældende medlemsstat har vedtaget en specifik national bestemmelse til gennemførelse af direktivets artikel 5, eller at der i national ret findes almindelige bestemmelser eller grundsætninger om svig, misbrug og skatteunddragelse, der kan fortolkes i overensstemmelse med artikel 5?

b)

Såfremt [det andet spørgsmål, litra a)] besvares bekræftende, kan selskabsskattelovens § 2, stk. 2, litra d), der foreskriver, at den begrænsede skattepligt af renteindtægter ikke omfatter »renter, hvis beskatningen af renterne skal frafaldes [...] efter direktiv [2003/49] om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater«, da anses for en sådan specifik national bestemmelse som omhandlet i direktivets artikel 5?

3)

Er en bestemmelse i en mellem to medlemsstater indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er udfærdiget i overensstemmelse med OECD's [modelbeskatningsoverenskomst], hvorefter beskatningen af renter afhænger af, om rentemodtageren anses for den retmæssige ejer af renterne, en sådan overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse, som er omfattet af direktivets artikel 5?

4)

Udgør det et misbrug mv. efter direktiv [2003/49], såfremt der i den medlemsstat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, er skattemæssigt fradrag for renter, mens der ikke sker beskatning af renterne i den medlemsstat, hvor rentemodtageren er hjemmehørende?

5)

Er en medlemsstat, der ikke vil anerkende, at et selskab i en anden medlemsstat er retmæssig ejer af renter, og som gør gældende, at selskabet i den anden medlemsstat er et såkaldt kunstigt gennemstrømningsselskab, forpligtet i medfør af direktiv [2003/49] eller artikel 10 EF til at oplyse, hvem medlemsstaten i så fald anser for at være retmæssige ejer?

6)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF], da til hinder for en lovgivning, hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger den indeholdelsespligtige (datterselskabet) at betale morarenter i tilfælde af forsinket betaling af kildeskattekravet med en højere rentesats end den morarentesats, som den pågældende medlemsstat tillægger et krav på selskabsskat (der bl.a. omfatter renteindtægter), som er rejst over for et selskab, der er hjemmehørende i samme medlemsstat?

7)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som det skattesubjekt, der er begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF] (alternativt artikel 56 EF),

da isoleret eller samlet set til hinder for en lovgivning,

—

hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger rentebetaleren en pligt til at indeholde kildeskat af renterne og et ansvar over for det offentlige for ikke-indeholdt kildeskat, når en sådan indeholdelsespligt ikke gælder, hvor rentemodtageren er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat?

—

hvorefter et moderselskab i sidstnævnte medlemsstat ikke ville være blevet undergivet krav om acontobetalinger af selskabsskat i de første to indkomstår, men først skulle betale selskabsskat på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for kildeskatter?

Ved besvarelsen af [det syvende spørgsmål] anmodes EU-Domstolen om at inddrage besvarelsen af [det sjette spørgsmål].«

2) Sag C-118/16, X Denmark

46

Det fremgår af forelæggelsesafgårelsen, at X-koncernen er en verdensomspændende koncern, som sagsøgeren i hovedsagen er en del af. I 2005 blev koncernen opkøbt af kapitalfonde, og samme år blev sagsøgeren i hovedsagen stiftet.

47

Disse fonde er direkte aktionærer i det øverste koncernselskab, dvs. X SCA, SICAR, der er hjemmehørende i Luxembourg, og sidstnævnte selskab drives som et société en commandite par actions (herefter »SCA«) (kommanditaktieselskab) og er kvalificeret som et société d'investissement en capital à risque (herefter »SICAR«) (risikovilligt investeringsselskab).

48

De danske skattemyndigheder har lagt til grund, at X SCA, SICAR er transparent efter dansk ret, dvs. ikke er et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret.

49

Ifølge forelæggelsesafgårelsen bestod X SCA, SICAR's portefølje af en 100% kapitalandel i X Sweden Holding AB og et lån ydet til samme selskab. Ud over denne kapitalandel og dette lån udøvede X SCA, SICAR ingen aktiviteter.

50

X Sweden Holdings eneste aktivitet består i at være holdingselskab for X Sweden, der har hjemsted i Sverige, som er moderselskab for X Denmark, der er sagsøgeren i hovedsagen. X Sweden Holding optog den 27. december 2006 hos sit eget moderselskab, X SCA, SICAR, det i den foregående præmis nævnte lån, som var på 498500000 EUR. X Sweden Holding har foretaget fradrag for renterne betalt til X, SCA, SICAR ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst.

51

X Sweden ejes af X Sweden Holding med ca. 97,5% og af X-koncernens ledelse med ca. 2,5%. I den i hovedsagen omhandlede periode havde X Sweden samme bestyrelse som X Sweden Holding og ejede ikke aktier i andre selskaber end X Denmark.

52

Den forelæggende ret har anført, at X Sweden primo 2007 overtog den hidtil af det svenske selskab, X AB, drevne aktivitet med produktregistrering hos myndigheder og diverse administrativt arbejde i forbindelse med kliniske forsøg. X Sweden beskæftigede herefter ca. ti medarbejdere og lejede en del af X AB's domicil, hvor medarbejderne, der var omfattet af overdragelsen, forblev placeret.

53

Ifølge forelæggelsesafgørelsen fremgår det af årsrapporterne for 2007-2009, at X Sweden havde to indtægtsposter, nemlig »Övriga intäkter« og »Renteintäkter och liknande resultatposter«. X Sweden havde ikke andre renteindtægter end de renter, der blev modtaget fra X Denmark i forbindelse med et lån på 501 mio. EUR, som i lighed med det lån, der er nævnt i nærværende doms præmis 50, var blevet optaget den 27. december 2006. I 2007, 2008 og 2009 udgjorde renteindtægterne henholdsvis 98,1%, 97,8%, og 98% af X Swedens samlede indtægter, idet de øvrige indtægter udgjorde 1,9%, 2,2% og 2%. De renter, der blev tilskrevet på lånet til X Denmark, er indgået i opgørelsen af X Swedens skattepligtige indkomst i de pågældende indkomstår. X Sweden ydede i disse år – i overensstemmelse med de særlige svenske regler om skattemæssig resultatudjævning inden for en koncern i den svenske indkomstskattelovs kapitel 35 – koncernbidrag til sit moderselskab, X Sweden Holding, på henholdsvis 60468000 EUR, 75621000 EUR og 60353294 EUR. Koncernbidragene er fradragsberettigede for X Sweden, idet de modtagne beløb derimod er skattepligtige for X Sweden Holding.

54

X Denmark har for sit vedkommende ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst foretaget fradrag for de renter, der er betalt til X Sweden i forbindelse med tilbagebetaling af det lån på 501 mio. EUR, som X Denmark lånte af sidstnævnte selskab den 27. december 2006. Da det var X Danmarks opfattelse, at X Sweden var renternes retmæssige ejer, indeholdt det ikke kildeskat heraf.

55

SKAT anså i sin afgørelse af 13. december 2010 hverken X Sweden, X Sweden Holding eller X SCA, SICAR for at være retmæssig ejer af renterne efter direktiv 2003/49, dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Luxembourg og Danmark og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, idet SKAT derimod anså ejerne af X SCA, SICAR, for at være de retmæssige ejere af renterne. Ifølge Skatteministeriet er X SCA, SICAR stiftet i en selskabsform, som ikke er nævnt på den i artikel 3, litra a), nr. i), i direktiv 2003/49 omhandlede liste over selskaber, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde, og derudover opfylder selskabet ikke den betingelse, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 3, litra a), nr. iii), hvorefter selskabet ikke må være omfattet af en fritagelse. X SCA, SICAR er nemlig fritaget for skat af indkomst i form af renter, avancer og udbytter. X SCA, SICAR kan under alle omstændigheder ikke være renternes retmæssige ejer, for så vidt som selskabet er transparent efter dansk ret. I denne forbindelse har Skatteministeriet bemærket, at X Denmark ikke har fremlagt dokumentation for, at den overvejende del af investorerne i de kapitalfonde, der ejer X SCA, SICAR, er hjemmehørende i andre EU-lande eller lande, med hvilke Kongeriget Danmark

har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. SKAT fastslog derfor, at X Denmark skulle have indeholdt kildeskat af de renter, der blev betalt til X Sweden.

56

X Denmark har anlagt sag ved de danske retter til prøvelse af SKAT's afgørelse af 13. december 2010.

57

På denne baggrund har Østre Landsret (Danmark) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

a)

Skal artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes således, at et i en medlemsstat hjemmehørende selskab, der er omfattet af direktivets artikel 3, og som under omstændigheder som de i sagen foreliggende modtager renter fra et datterselskab i en anden medlemsstat, er »retmæssig ejer« af disse renter i direktivets forstand?

b)

Skal begrebet »den retmæssige ejer« i artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977]?

c)

Hvis [det første spørgsmål, litra b)] besvares bekræftende, skal begrebet da fortolkes alene under inddragelse af kommentarerne til artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977] (punkt 8), eller kan senere kommentarer inddrages ved fortolkningen, herunder de tilføjelser, der er foretaget i 2003 om »gennemstrømningsenheder« (punkt 8.1, nu punkt 10.1), og de tilføjelser, der er foretaget i 2014 om »kontraktuelle og juridiske forpligtelser« (punkt 10.2)?

d)

Hvis 2003-kommentarerne kan inddrages ved fortolkningen, er det da en betingelse for at anse et selskab for ikke at være »retmæssig ejer« i direktiv [2003/49]'s forstand, at der er sket faktisk gennemstrømning af midler til de personer, der af den stat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, anses som »de retmæssige ejere« af de pågældende renter, og – i givet fald – er det da yderligere en betingelse, at den faktiske gennemstrømning sker i en tidsmæssig nær tilknytning til rentebetalingen, og/eller at den sker som rentebetalinger?

e)

Hvilken betydning har det i denne forbindelse, om der er anvendt egenkapitalmidler til udlånet, om de pågældende renter tilskrives hovedstolen (»oprulles«), om rentemodtageren efterfølgende har ydet et koncernbidrag til sit i samme stat hjemmehørende moderselskab med henblik på at opnå en skattemæssig resultatudjævning efter de i den pågældende stat gældende regler herom, om de pågældende renter efterfølgende er konverteret til egenkapital i det låntagende selskab, om rentemodtageren har haft en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at viderebetale renterne til en anden person, og om den væsentligste del af de personer, der af den stat, hvor rentebetaleren er

hjemmehørende, anses som de »retmæssige ejere« af renterne, er hjemmehørende i andre medlemsstater eller øvrige stater, med hvilke [Kongeriget] Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så der ikke efter den danske skattelovgivning ville være grundlag for at opkræve kildeskat, såfremt de nævnte personer havde været långivere og dermed havde modtaget renterne direkte?

f)

Hvilken betydning har det for vurderingen af, om rentemodtageren må anses for en »retmæssig ejer« i direktivets forstand, at den forelæggende ret efter en bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder måtte finde, at modtageren – uden at være bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle de modtagne renter til en anden person – »substantielt« ikke havde rettighederne til at »bruge og nyde« renterne som anført i kommentarerne fra 2014 til [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977]?

2)

a)

Forudsætter en medlemsstats påberåbelse af direktivets artikel 5, stk. 1, om anvendelsen af nationale bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug, eller direktivets artikel 5, stk. 2, at den pågældende medlemsstat har vedtaget en specifik national bestemmelse til gennemførelse af direktivets artikel 5, eller at der i national ret findes almindelige bestemmelser eller grundsætninger om svig, misbrug og skatteunddragelse, der kan fortolkes i overensstemmelse med artikel 5?

b)

Såfremt [det andet spørgsmål, litra a)] besvares bekræftende, kan selskabsskattelovens § 2, stk. 2, litra d), der foreskriver, at den begrænsede skattepligt af renteindtægter ikke omfatter »renter, hvis beskatningen af renterne skal frafaldes [...] efter direktiv [2003/49] om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater«, da anses for en sådan specifik national bestemmelse som omhandlet i direktivets artikel 5?

3)

Er en bestemmelse i en mellem to medlemsstater indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er udfærdiget i overensstemmelse med OECD's [modelbeskatningsoverenskomst], hvorefter beskatningen af renter afhænger af, om rentemodtageren anses for den retmæssige ejer af renterne, en sådan overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse, som er omfattet af direktivets artikel 5?

4)

Udgør det et misbrug mv. efter direktiv [2003/49], såfremt der i den medlemsstat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, er skattemæssigt fradrag for renter, mens der ikke sker beskatning af renterne i den medlemsstat, hvor rentemodtageren er hjemmehørende?

5)

a)

Er et selskab, der er hjemmehørende i Luxembourg, og dér selskabsretligt stiftet og registreret som et »société en commandite par actions« (SCA), og samtidig er kvalificeret som et »société

d'investissement en Capital à risqué» (SICAR) under den luxembourgske lov af 15. juni 2004 om »société d'investissement en capital à risqué«, omfattet af direktiv [2003/49]?

b)

Såfremt [det femte spørgsmål, litra a)] besvares bekræftende, kan et luxembourgsk »SCA, SICAR« da være »retmæssig ejer« af en rente efter direktiv [2003/49], selv om den medlemsstat, i hvilken det rentebetalende selskab er hjemmehørende, efter sin interne ret anser det pågældende selskab for en skattetransparent enhed?

c)

Såfremt [det første spørgsmål, litra a)] besvares benægtende, således at det rentemodtagende selskab ikke anses for »retmæssig ejer« af de omhandlede renter, kan det af sagen omhandlede SCA, SICAR, i så fald og under omstændigheder som de i sagen foreliggende anses som »retmæssig ejer« af de af sagen omhandlede renter i direktivets forstand?

6)

Er en medlemsstat, der ikke vil anerkende, at et selskab i en anden medlemsstat er retmæssig ejer af renter, og som gør gældende, at selskabet i den anden medlemsstat er et såkaldt kunstigt gennemstrømningsselskab, forpligtet i medfør af direktiv [2003/49] eller artikel 10 EF til at oplyse, hvem medlemsstaten i så fald anser for at være retmæssige ejer?

7)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF], da til hinder for en lovgivning, hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger den indeholdelsespligtige (datterselskabet) at betale morarenter i tilfælde af forsinket betaling af kildeskattekravet med en højere rentesats end den morarentesats, som den pågældende medlemsstat tillægger et krav på selskabsskat (der bl.a. omfatter renteindtægter), som er rejst over for et selskab, der er hjemmehørende i samme medlemsstat?

8)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF] (alternativt artikel 56 EF), da isoleret eller samlet set til hinder for en lovgivning,

—

hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger rentebetaleren en pligt til at indeholde kildeskat af renterne og et ansvar over for det offentlige for ikke-indeholdt kildeskat, når en sådan indeholdelsespligt ikke gælder, hvor rentemodtageren er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat?

—

hvorefter et moderselskab i sidstnævnte medlemsstat ikke ville være undergivet et krav om acontobetalinger af selskabsskat i de første to indkomstår, men først skulle betale selskabsskat på et senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for kildeskatter?

Ved besvarelsen af [det ottende spørgsmål] anmodes EU-Domstolen om at inddrage besvarelsen af [det syvende spørgsmål].«

3) Sag C-119/16, C Danmark 1

58

Som det fremgår af forelæggelsesafgårelsen, ejer C USA, der er hjemmehørende i De Forenede Stater, selskabet C Cayman Islands, der er hjemmehørende i Cayman Islands, som indtil slutningen af 2004 ejede C Danmark II, der er hjemmehørende i Danmark og var det øverste moderselskab i en koncern. I slutningen af 2004 gennemførtes en omstrukturering i koncernen, hvorved der blev indskudt to svenske selskaber, C Sverige I og C Sverige II, og et dansk selskab, C Danmark I, mellem C Cayman Islands og C Danmark II. C Danmark I har siden den 1. januar 2005 været øverste moderselskab i den danske del af den amerikanske koncern, hvis ultimative moderselskab er C USA.

59

Baggrunden for omstruktureringen af den europæiske del af koncernen er af C Danmark I efterfølgende beskrevet i et notat benævnt 2004 European Restructuring Process, hvori følgende er anført:

»During 2004, [...] Group reviewed its organizational structure and decided to introduce additional holding companies and leverage into its European structure. The additional holding companies permit the company to more freely access the capital within Europe and to more efficiently move capital within the [...] Group family of companies. Furthermore, the financial statements for the new holding companies reflect fair market valuations for the European Group which may assist the company prospectively in obtaining third party financing. Finally, and perhaps most importantly, the introduction of leverage into the structure helps minimize business risk by reducing the amount of equity at stake within business operations.

Given the favourable holding company regime currently operating in Sweden, [...] Group decided to establish its new European holding companies in Sweden in order to benefit from this regime.«

60

Det er Skatteministeriets opfattelse, at indskydelsen af de to svenske selskaber over den danske del af koncernen var begrundet i skattemæssige overvejelser. SKAT traf den 30. oktober 2009 afgørelse om hverken at anse C Sverige II eller C Sverige I for at være retmæssig ejer af renterne fra C Danmark I efter direktiv 2003/49 og den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

61

Ved kendelse af 25. maj 2011 stadfæstede Landsskatteretten (Danmark) SKAT's afgørelse, idet Landsskatteretten fandt, at de svenske selskaber er rene gennemstrømningsenheder. I kendelsen er bl.a. anført følgende:

»Frem til omstruktureringen, der blev gennemført ultimo 2004/primo 2005, var det øverste selskab i den danske del af [...]koncernen, [C Danmark II], der var direkte ejet af [C Cayman Islands].

Omstruktureringen medførte, at der mellem [C Cayman Islands] og [C Danmark II] blev indskudt tre nystiftede selskaber, således at [C Cayman Islands] herefter ejede et svensk holdingselskab, der ejede et andet svensk holdingselskab, som ejede [C Danmark I], der blev nyt øverste moderselskab i den danske del af koncernen. Koncernstrukturen blev bl.a. nået ved en række koncerninterne salg af selskaber, hvorved der etableredes to lån à henholdsvis 75 mio. EUR og 825 mio. EUR mellem [C Cayman Islands] og [C Sverige I] samt to lån à henholdsvis 75 mio. EUR og 825 mio. EUR mellem [C Sverige II] og [C Danmark I].

Gældsbreven på 75 mio. EUR mellem [C Cayman Islands] og [C Sverige I] er indgået på fuldstændig identiske vilkår som de, der fremgår af gældsbreven på 75 mio. EUR mellem [C Sverige II] og [C Danmark I]. Tilsvarende gør sig gældende for gældsbrevene på 825 mio. EUR. [...] Via den gennemførte omstrukturering og de i den forbindelse etablerede gældsforhold, der er udtryk for transaktioner mellem interesseforbundne parter, overførte [C Sverige II] ved brug af de svenske regler om koncernbidrag de fra [C Danmark I] modtagne renteindtægter til [C Sverige I], mens [C Sverige I] førte beløbene videre til [C Cayman Islands] som renteudgifter.

Da der i medfør af de dagældende svenske skatteregler ikke kom nogen skattepligtig nettoindkomst til beskatning i Sverige, overførtes de [C Danmark I] påhvilende rentebetalinger således ubeskåret til [C Cayman Islands] via de svenske selskaber.

Ingen af de ved omstruktureringen etablerede selskaber havde anden aktivitet end holdingvirksomhed, hvorfor deres forventelige fremtidige indtægter alene var de, der naturligt er knyttet til holdingaktivitet. Ved etableringen af gældsforholdene i forbindelse med omstruktureringen må det derfor have været en forudsætning – såfremt debitorselskaberne skulle kunne opfylde de herved påtagne forpligtelser – at disse selskaber ville få tilført midler fra øvrige koncernselskaber. Dette må have været en fra starten forudsat præmis.

[C Sverige II] anses herefter for et gennemstrømningsselskab med så få beføjelser over de modtagne beløb, at dette selskab hverken i medfør af [dobbelbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande] eller i relation til [direktiv 2003/49] kan anses som retmæssig ejer af de fra [C Danmark I] modtagne renter. At overførslerne mellem de svenske selskaber er sket i form af koncernbidrag og ikke som renter, er i den forbindelse uden betydning.«

62

Sagsøgeren i hovedsagen, C Danmark I, er af den opfattelse, at etableringen af C Sverige II og C Sverige I skete i forbindelse med en generel og kommercielt begrundet restrukturering af koncernen i Europa. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen er C Sverige II den retmæssige ejer som omhandlet i direktiv 2003/49 af de renter, som sagsøgeren i hovedsagen har betalt til selskabet.

63

På denne baggrund har Østre Landsret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

a)

Skal artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes således, at et

i en medlemsstat hjemmehørende selskab, der er omfattet af direktivets artikel 3, og som under omstændigheder som de i sagen foreliggende modtager renter fra et datterselskab i en anden medlemsstat, er »retsmæssig ejer« af disse renter i direktivets forstand?

b)

Skal begrebet »den retmæssige ejer« i artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977]?

c)

Hvis [det første spørgsmål, litra b)] besvares bekræftende, skal begrebet da fortolkes alene under inddragelse af kommentarerne til artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977] (punkt 8), eller kan senere kommentarer inddrages ved fortolkningen, herunder de tilføjelser, der er foretaget i 2003 om »gennemstrømningsenheder« (punkt 8.1, nu punkt 10.1), og de tilføjelser, der er foretaget i 2014 om »kontraktuelle og juridiske forpligtelser« (punkt 10.2)?

d)

Hvis 2003-kommentarerne kan inddrages ved fortolkningen, er det da en betingelse for at anse et selskab for ikke at være »retmæssig ejer« i direktiv [2003/49]'s forstand, at der er sket faktisk gennemstrømning af midler til de personer, der af den stat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, anses som »de retmæssige ejere« af de pågældende renter, og – i givet fald – er det da yderligere en betingelse, at den faktiske gennemstrømning sker i en tidsmæssig nær tilknytning til rentebetalingen, og/eller at den sker som rentebetalinger?

e)

Hvilken betydning har det i denne forbindelse, om der er anvendt egenkapitalmidler til udlånet, om de pågældende renter tilskrives hovedstolen (»oprulles«), om rentemodtageren efterfølgende har ydet et koncernbidrag til sit i samme stat hjemmehørende moderselskab med henblik på at opnå en skattemæssig resultatudjævning efter de i den pågældende stat gældende regler herom, om de pågældende renter efterfølgende er konverteret til egenkapital i det låntagende selskab, om rentemodtageren har haft en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at viderebetale renterne til en anden person, og om den væsentligste del af de personer, der af den stat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, anses som de »retmæssige ejere« af renterne, er hjemmehørende i andre medlemsstater eller øvrige stater, med hvilke [Kongeriget] Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så der ikke efter den danske skattelovgivning ville være grundlag for at opkræve kildeskat, såfremt de nævnte personer havde været långivere og dermed havde modtaget renterne direkte?

f)

Hvilken betydning har det for vurderingen af, om rentemodtageren må anses for en »retsmæssig ejer« i direktivets forstand, at den forelæggende ret efter en bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder måtte finde, at modtageren – uden at have været bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle de modtagne renter til en anden person – »substantielt« ikke havde rettighederne til at »bruge og nyde« renterne som anført i kommentarerne fra 2014 til [OECD's modeloverenskomst af 1977]?

2)

a)

Forudsætter en medlemsstats påberåbelse af direktivets artikel 5, stk. 1, om anvendelsen af nationale bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug, eller direktivets artikel 5, stk. 2, at den pågældende medlemsstat har vedtaget en specifik national bestemmelse til gennemførelse af direktivets artikel 5, eller at der i national ret findes almindelige bestemmelser eller grundsætninger om svig, misbrug og skatteunddragelse, der kan fortolkes i overensstemmelse med artikel 5?

b)

Såfremt [det andet spørgsmål, litra a)] besvares bekræftende, kan selskabsskattelovens § 2, stk. 2, litra d), der foreskriver, at den begrænsede skattepligt af renteindtægter ikke omfatter »renter, hvis beskattningen af renterne skal frafaldes [...] efter direktiv [2003/49] om en fælles ordning for beskattning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater«, da anses for en sådan specifik national bestemmelse som omhandlet i direktivets artikel 5?

3)

Er en bestemmelse i en mellem to medlemsstater indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er udfærdiget i overensstemmelse med OECD's [modelbeskatningsoverenskomst], hvorefter beskattningen af renter afhænger af, om rentemodtageren anses for den retmæssige ejer af renterne, en sådan overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse, som er omfattet af direktivets artikel 5?

4)

Er en medlemsstat, der ikke vil anerkende, at et selskab i en anden medlemsstat er retmæssig ejer af renter, og som gør gældende, at selskabet i den anden medlemsstat er et såkaldt kunstigt gennemstrømningsselskab, forpligtet i medfør af direktiv [2003/49] eller artikel 10 EF til at oplyse, hvem medlemsstaten i så fald anser for at være retmæssige ejer?

5)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF], da til hinder for en lovgivning, hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger den indeholdelsespligtige (datterselskabet) at betale morarenter i tilfælde af forsinket betaling af kildeskattekravet med en højere rentesats end den morarentesats, som den pågældende medlemsstat tillægger et krav på selskabsskat (der bl.a. omfatter renteindtægter), som er rejst over for et selskab, der er hjemmehørende i samme medlemsstat?

6)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som det skattesubjekt, der er begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF] (alternativt artikel 56 EF), da isoleret eller samlet set til hinder for en lovgivning,

—

hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger rentebetaleren en pligt til at indeholde kildeskat af renterne og et ansvar over for det offentlige for ikke-indeholdt kildeskat, når en sådan indeholdelsespligt ikke gælder, hvor rentemodtageren er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat?

—

hvorefter et moderselskab i sidstnævnte medlemsstat ikke ville være blevet undergivet krav om acontobetalinger af selskabsskat i de første to indkomstår, men først skulle betale selskabsskat på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for kildeskatter?

Ved besvarelsen af [det sjette spørgsmål] anmodes EU-Domstolen om at inddrage besvarelsen af [det femte spørgsmål].«

4) Sag C-299/16, Z Denmark

64

Det fremgår af forelæggelsesafgåelsen, at Z Denmark er en dansk industrivirksomhed.

65

I august 2005 overtog kapitalfonden A Fund ca. 66% af Z Denmarks A-aktier (svarende til ca. 64% af stemmeværdien) fra de hidtidige ejere, kapitalfonden B samt det danske pengeinstitut C, mens D fortsatte som aktionær med de resterende A-aktier. Herudover ejede en række ledende medarbejdere i Z Denmark B-aktier i selskabet.

66

A Fund består af fem fonde, hvoraf de fire er organiseret som kommanditselskaber (Limited Partnership) på Jersey, dvs. i en form, der efter dansk skatteret er skattetransparent. Den sidste fond, A Fund (No. 5) Limited, Jersey, er organiseret som et ikke-skattetransparent selskab og har en ejerandel på ca. 0,5% af A Fund. Ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, er investorerne i de fire førstnævnte fonde skattemæssigt hjemmehørende i en lang række lande, både inden for og uden for EU.

67

I forbindelse med det i nærværende doms præmis 65 nævnte køb ydede A Fund den 27. september 2005 et lån til Z Denmark på 146010341 DKK (ca. 19,6 mio. EUR). Lånet blev forrentet med 9% p.a.

68

Den 28. april 2006 overdrog A Fund hele fordringen mod Z Denmark på 146010341 DKK (ca. 19,6

mio. EUR) til det af A Fund samme dag i Luxembourg stiftede selskab, Z Luxembourg.

69

Overdragelsen blev berigtiget ved, at A Fund ydede Z Luxembourg et lån ligeledes på 146010341 DKK (ca. 19,6 mio. EUR). Dette lån blev forrentet med 9,875% med rentetilskrivning ultimo året.

70

Den 21. juni 2006 overdrog A Fund sine aktier i Z Denmark til Z Luxembourg.

71

Ifølge Z Luxembourgs regnskab for 2007 (som også angiver sammenlignelige tal for 2006) bestod selskabets aktivitet alene i at eje aktier i Z Denmark. Ifølge regnskabet var selskabets resultat i 2006 negativt med 23588 EUR, mens det i 2007 var positivt med 15587 EUR. Det fremgår endvidere af nævnte regnskab, at renteindtægterne udgjorde henholdsvis 1497208 EUR og 1192881 EUR, mens renteudgifterne udgjorde henholdsvis 1473675 EUR og 1195124 EUR. I 2006 udgjorde posten »Tax on profit« (udbytteskat) 3733 EUR, mens denne post i 2007 angives som nul.

72

Z Denmark indfrie det af A Fund ydede lån den 1. november 2007, på hvilket tidspunkt der var påløbet renter med i alt 21241619 DKK (ca. 2,85 mio. EUR). Samme dag indfrie Z Luxembourg ligeledes sin gæld til A Fund inklusive påløbne renter.

73

SKAT har i sin afgørelse af 10. december 2010 ikke anset Z Luxembourg for at være retmæssig ejer som omhandlet i direktiv 2003/49 og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Luxembourg og Danmark af de renter, som Z Denmark betalte til selskabet.

74

Ved afgørelse af 31. januar 2012 har Landsskatteretten stadfæstet SKAT's afgørelse. Afgørelsen indeholder bl.a. følgende passager:

»[Z Luxembourg] anses herefter hverken efter [dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Luxembourg og Danmark] eller efter [direktiv 2003/49], for »beneficial owner« [retmæssig ejer].

Der er herved henset til den mellem de interesseforbundne parter faktisk tilrettelagte konstruktion, hvorefter [Z Luxembourg] overfører de fra [s]elskabet modtagne renteindtægter til kapitalfonden, hvorfra de videreoverdrages til investorerne i fonden.

Med [Z Luxembourgs] overtagelse af kapitalfondens fordring på [Z Denmark], og selskabets samtidige erhvervelse af aktierne i [Z Denmark] via lån fra kapitalfonden af næsten samme størrelse og vilkår som fordringen på [s]elskabet, ville [Z Luxembourgs] beskatning af rentebetalinger fra det danske selskab blive neutraliseret af selskabets rentebetalinger til kapitalfonden, hvorfor der ikke ville være skattepligtig nettoindkomst af de samlede transaktioner til beskatning i selskabet. Det luxembourgske selskab anses derfor [for] gennemstrømningsselskab uden reelle beføjelser til/muligheder for at træffe afgørelse om disposition af de modtagne overførsler.

[Z Luxembourg] afslås herefter overenskomstens og/eller direktivets fordele om bortfald af den danske kildeskat.

Det er anført, at overførslen af renterne fra [Z Luxembourg] til kapitalfonden, som må anses for transparent, er videreført til investorerne bag fonden. Spørgsmålet er, om der herefter som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der omfatter investorerne, evt. skal ske frafald af renteskatten. Som sagen er forelagt, er der ikke grundlag for at tage stilling hertil, allerede fordi der med de foreliggende lister ikke er fremlagt fyldestgørende dokumentation for, at der er tale om dobbeltbeskatning.«

75

Z Denmark har anlagt sag ved de danske retter til prøvelse af Landsskatterettens afgørelse.

76

Z Denmark har for den forelæggende ret bl.a. gjort gældende, at begrebet den »retmæssige ejer« som omhandlet i direktiv 2003/49 er et EU-retligt begreb, der skal undergives sin egen fortolkning og ikke skal fortolkes i lyset af OECD's modelbeskatningsoverenskomst. Under alle omstændigheder kan fortolkningen alene ske i lyset af OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977 og kommentarerne hertil. En dynamisk fortolkning vil være i strid med retssikkerhedsprincippet. Z Denmark har endvidere bestridt, at der i det foreliggende tilfælde skulle foreligge misbrug som omhandlet i direktiv 2003/49.

77

Endelig har Z Denmark anfægtet den forskellige behandling, der er tale om i det foreliggende tilfælde, og som er i strid med artikel 43 EF, herunder Z Luxembourgs manglende mulighed for at fradrage renter betalt i forbindelse med et lån, der var optaget hos selskabets aktionær for at kunne yde lånet til Z Denmark. Hvis Z Luxembourg havde været et dansk selskab, ville selskabet have haft fradragsret for den pågældende udgift, og selskabet ville dermed ikke have nogen renteindkomst til beskatning.

78

Hvad angår kildeskatten har Z Denmark gjort gældende, at der er en række væsentlige forskelligheder i forhold til beskatningen af hjemmehørende selskaber. For det første forfalder kildeskatten til betaling på et tidligere tidspunkt end selskabsskat. For det andet er morarenter på kildeskatten væsentligt højere end på selskabsskat. For det tredje skal låntager indeholde kildeskatten. For det fjerde hæfter låntager for kildeskatten.

79

På denne baggrund har Vestre Landsret (Danmark) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

a)

Skal artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes således, at et i en medlemsstat hjemmehørende selskab, der er omfattet af direktivets artikel 3, og som under omstændigheder som de i sagen foreliggende modtager renter fra et datterselskab i en anden

medlemsstat, er »retmæssig ejer« af disse renter i direktivets forstand?

b)

Skal begrebet »den retmæssige ejer« i artikel 1, stk. 1, i direktiv [2003/49], jf. samme direktivs artikel 1, stk. 4, fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977]?

c)

Hvis [det første spørgsmål, litra b)] besvares bekræftende, skal begrebet da fortolkes alene under inddragelse af kommentarerne til artikel 11 i [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977] (punkt 8), eller kan senere kommentarer inddrages ved fortolkningen, herunder de tilføjelser, der er foretaget i 2003 om »gennemstrømningsenheder« (punkt 8.1, nu punkt 10.1), og de tilføjelser, der er foretaget i 2014 om »kontraktuelle og juridiske forpligtelser« (punkt 10.2)?

d)

Hvis 2003-kommentarerne kan inddrages ved fortolkningen, hvilken betydning har det i så fald ved bedømmelsen af, om et selskab kan anses for ikke at være »retmæssig ejer« i direktiv [2003/49]'s forstand, om de pågældende renter tilskrives hovedstolen (»oprulles«), om rentemodtageren har haft en kontraktuel/juridisk forpligtelse til at viderebetale renterne til en anden person, og om den væsentligste del af de personer, som renterne godskrives/viderebetales til, og som af den stat, hvor rentebetaleren er hjemmehørende, anses som de »retmæssige ejere« af renterne, er hjemmehørende i andre medlemsstater eller stater, med hvilke [Kongeriget] Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, med den konsekvens, at der ikke internretligt ville være grundlag for at opkræve kildeskat, såfremt de nævnte personer havde været långivere og dermed havde modtaget renterne direkte?

e)

Hvilken betydning har det for vurderingen af, om rentemodtageren må anses for en »retmæssig ejer« i direktivets forstand, at den forelæggende ret efter en bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder måtte finde, at modtageren – uden at være bundet af en kontraktuel eller juridisk forpligtelse til at videreformidle de modtagne renter til en anden person – »substantielt« ikke havde rettighederne til at »bruge og nyde« renterne som anført i kommentarerne fra 2014 til [OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1977]?

2)

a)

Forudsætter en medlemsstats påberåbelse af direktivets artikel 5, stk. 1, om anvendelsen af nationale bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug, eller direktivets artikel 5, stk. 2, at den pågældende medlemsstat har vedtaget en specifik national bestemmelse til gennemførelse af direktivets artikel 5, eller at der i national ret findes almindelige bestemmelser eller grundsætninger om svig, misbrug og skatteunddragelse, der kan fortolkes i overensstemmelse med artikel 5?

b)

Såfremt [det andet spørgsmål, litra a)] besvares bekræftende, kan selskabsskattelovens § 2, stk. 2, litra d, der foreskriver, at den begrænsede skattepligt af renteindtægter ikke omfatter »renter, hvis beskatningen af renterne skal frafaldes [...] efter direktiv [2003/49] om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige

medlemsstater«, da anses for en sådan specifik national bestemmelse som omhandlet i direktivets artikel 5?

3)

Er en bestemmelse i en mellem to medlemsstater indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er udfærdiget i overensstemmelse med OECD's [modelbeskatningsoverenskomst], hvorefter beskatningen af renter afhænger af, om rentemodtageren anses for den retmæssige ejer af renterne, en sådan overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse, som er omfattet af direktivets artikel 5?

4)

Er en medlemsstat, der ikke vil anerkende, at et selskab i en anden medlemsstat er retmæssig ejer af renter, og som gør gældende, at selskabet i den anden medlemsstat er et såkaldt kunstigt gennemstrømningsselskab, forpligtet i medfør af direktiv [2003/49] eller artikel 10 EF til at oplyse, hvem medlemsstaten i så fald anser for at være retmæssige ejer?

5)

I et tilfælde, hvor en rentebetalers er hjemmehørende i én medlemsstat, og rentemodtageren er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og hvor rentemodtageren af den førstnævnte medlemsstat ikke anses som »den retmæssige ejer« af de pågældende renter i henhold til direktiv [2003/49] og derfor anses for begrænset skattepligtig i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF], da til hinder for en lovgivning, hvorefter den førstnævnte medlemsstat ved beskatningen af den ikke-hjemmehørende rentemodtager ikke tager hensyn til de udgifter i form af renteudgifter, som rentemodtageren under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende har haft, medens renteudgifter generelt er fradragsberettigede efter lovgivningen i denne medlemsstat og derfor af en hjemmehørende rentemodtager kan føres til fradrag i dennes skattepligtige indkomst?

6)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som begrænset skattepligtig i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF], da til hinder for en lovgivning, hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger den indeholdelsespligtige (datterselskabet) at betale morarenter i tilfælde af forsinket betaling af kildeskattekravet med en højere rentesats end den morarentesats, som den pågældende medlemsstat tillægger et krav på selskabsskat (der bl.a. omfatter renteindtægter), som er rejst over for et selskab, der er hjemmehørende i samme medlemsstat?

7)

Såfremt et i en medlemsstat hjemmehørende selskab (moderselskabet) konkret ikke anses for at være fritaget for kildeskat i medfør af direktiv [2003/49] vedrørende renter modtaget fra et i en anden medlemsstat hjemmehørende selskab (datterselskabet), og moderselskabet af den sidstnævnte medlemsstat anses som begrænset skattepligtig i denne medlemsstat af de omhandlede renter, er artikel 43 EF, jf. artikel 48 [EF] (alternativt artikel 56 EF), da isoleret eller samlet set til hinder for en lovgivning,

—

hvorefter den sidstnævnte medlemsstat pålægger rentebetaleren en pligt til at indeholde kildeskat af renterne og et ansvar over for det offentlige for ikke-indeholdt kildeskat, når en sådan indeholdelsespligt ikke gælder, hvor rentemodtageren er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat?

—

hvorefter et moderselskab i sidstnævnte medlemsstat ikke ville være undergivet et krav om acontobetalinger af selskabsskat i de første to indkomstår, men først skulle betale selskabsskat på et senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for kildeskatter?

Ved besvarelsen anmodes EU-Domstolen om at inddrage besvarelsen på [det sjette spørgsmål].«

Retsforhandlingerne for Domstolen

80

Som følge af sammenhængen mellem de fire hovedsager, der alle vedrører fortolkningen af direktiv 2003/49 og de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaterne, bør de forenes med henblik på dommen.

81

Ved skrivelse af 2. marts 2017 anmodede den danske regering i overensstemmelse med artikel 16, stk. 3, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol om, at disse sager påkendes af Domstolens Store Afdeling. Henset til de fællestræk, der består mellem disse sager og sag C-116/16 og sag C-117/16, der er genstand for dom af dags dato, T Danmark og Y Denmark Aps (C-116/16 og C-117/16), foreslog den danske regering ligeledes, at der blev afholdt en fælles mundtlig forhandling for samtlige disse sager. Domstolen har imødekommet den danske regerings anmodninger.

Om de præjudicielle spørgsmål

82

De spørgsmål, som de nationale retter har forelagt, vedrører tre temaer. Det første tema vedrører begrebet »retmæssig ejer« som omhandlet i direktiv 2003/49 samt spørgsmålet om, hvorvidt der findes et retsgrundlag, der som følge af, at der er sket retsmisbrug, gør det muligt for en medlemsstat at nægte at indrømme et selskab, som har betalt renter til en enhed, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, den fritagelse for enhver form for skat, som er fastsat i nævnte direktivs artikel 1, stk. 1. For så vidt som der måtte findes et sådant retsgrundlag, vedrører de forelagte spørgsmåls andet tema de elementer, som udgør et eventuelt retsmisbrug, og de bevisregler, der gælder i denne forbindelse. Endelig omhandler spørgsmålenes tredje tema, som ligeledes er forelagt for det tilfælde, at der findes en mulighed for, at en medlemsstat kan nægte at indrømme et sådant selskab fordelene i direktiv 2003/49, fortolkningen af EUF-traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser med henblik på at gøre det muligt for de forelæggende retter at efterprøve, om den danske lovgivning indebærer en tilsidesættelse heraf.

Om det første spørgsmål, litra a)-c), det andet spørgsmål, litra a) og b), og det tredje spørgsmål i sag C-115/16, sag C-118/16, sag C-119/16 og sag C-299/16

83

For det første ønsker de forelæggende retter med det første spørgsmål, litra a)-c), i sag C-115/16, sag C-118/16, sag C-119/16 og sag C-299/16 oplyst, hvilken fortolkning der skal anlægges af begrebet »retmæssig ejer« som omhandlet i artikel 1, stk. 1 og 4, i direktiv 2003/49. For det andet ønsker de forelæggende retter med det andet spørgsmål, litra a) og b), og det tredje spørgsmål i sag C-115/16, sag C-118/16, sag C-119/16 og sag C-299/16 nærmere bestemt oplyst, om den bekæmpelse af svig eller misbrug, der er tilladt i medfør af artikel 5 i direktiv 2003/49, forudsætter, at der findes en national eller overenskomstmæssig anti-misbrugsbestemmelse som omhandlet i nævnte artikels stk. 1. De forelæggende retter ønsker navnlig oplyst, om en national eller overenskomstmæssig bestemmelse, der indeholder begrebet »retmæssig ejer«, kan anses for at udgøre et retsgrundlag, der gør det muligt at bekæmpe svig eller retsmisbrug.

Begrebet »retmæssig ejer«

84

Det bemærkes indledningsvis, at begrebet den »retmæssige ejer af [...] renter«, der er indeholdt i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, ikke kan henvise til nationalretlige begreber af forskellig rækkevidde.

85

Det er i denne henseende blevet fastslået, at det fremgår af anden til fjerde betragtning til direktiv 2003/49, at direktivet har til formål at afskaffe dobbeltbeskatning vedrørende renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, og at sikre, at disse betalinger beskattes én gang i en medlemsstat, idet den mest hensigtsmæssige måde at sikre, at nationale og tværnationale transaktioner behandles skattemæssigt ens, er at ophæve beskatningen af renter og royalties i den medlemsstat, hvor de opstår (dom af 21.7.2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, præmis 24).

86

Anvendelsesområdet for direktiv 2003/49 omfatter, således som det er afgrænset i direktivets artikel 1, stk. 1, derfor skattefritagelse af betalinger af renter eller royalties, som er opstået i kildestaten, forudsat at den retmæssige ejer deraf er et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat (dom af 21.7.2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, præmis 25).

87

Domstolen har i øvrigt fremhævet, at eftersom dette direktivs artikel 2, litra a), definerer renter som »indkomst af gældsfordringer af enhver art«, er det alene den retmæssige ejer, som kan modtage renter, der udgør indkomst af sådanne gældsfordringer (jf. i denne retning dom af 21.7.2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, præmis 27).

88

Begrebet »retmæssig ejer« som omhandlet i dette direktiv skal derfor fortolkes således, at det

betegner en enhed, som reelt modtager de renter, som betales til den. Direktivets artikel 1, stk. 4, bestyrker denne henvisning til den økonomiske realitet, idet det heri præciseres, at et selskab i en medlemsstat kun anses for at være den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person.

89

Hvor visse sprogversioner af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, såsom den bulgarske, den franske, den lettiske og den rumænske, anvender udtrykket »modtager« [o.a.: svarende til på fransk »bénéficiaire«], anvender de øvrige sprogversioner, således som det fremgår af nærværende doms præmis 10, udtryk såsom »den faktiske modtager« [o.a.: svarende til på fransk »bénéficiaire effectif«] (den spanske, den tjekkiske, den estiske, den engelske, den italienske, den litauiske, den maltesiske, den portugisiske og den finske sprogversion), »den retmæssige ejer«/»den, som har brugsretten« [o.a.: svarende til på fransk »propriétaire«/»celui qui a le droit d'utiliser«] (den tyske, den danske, den græske, den kroatisk, den ungarske, den polske, den slovakiske, den slovenske og den svenske sprogversion), eller »den, som i sidste ende har retten« [o.a.: svarende til på fransk »celui qui a droit en dernier lieu«] (den nederlandske sprogversion). Anvendelsen af disse forskellige udtryk vidner om, at udtrykket »modtageren« ikke tager sigte på en modtager, der identificeres formelt, men derimod på den enhed, som økonomisk set modtager de oppebårne renter og derfor har mulighed for frit at råde over anvendelsen heraf. I overensstemmelse med det i nærværende doms præmis 86 nævnte kan alene en enhed med hjemsted i EU udgøre den retmæssige ejer af renter, som kan være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49.

90

Som det fremgår af forslaget til Rådets direktiv om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede virksomheder i forskellige medlemsstater, der blev forelagt den 6. marts 1998 (KOM(1998) 67 endelig), og som ligger til grund for direktiv 2003/49, lader direktivet sig desuden inspirere af artikel 11 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1996 og forfølger det samme formål som denne, nemlig at undgå international dobbeltbeskatning. Begrebet »retmæssig ejer«, som er indeholdt i bilaterale overenskomster, der er baseret på denne modelbeskatningsoverenskomst, samt de efterfølgende ændringer af nævnte modeloverenskomst og kommentarerne hertil, er derfor relevante for fortolkningen af nævnte direktiv.

91

Sagsøgerne i hovedsagerne har gjort gældende, at en fortolkning af begrebet den »retmæssige ejer af [...] renter eller royalties« som omhandlet i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 i lyset af OECD's modelbeskatningsoverenskomst og de dertil hørende kommentarer ikke kan tillades, idet en sådan fortolkning ville være uden demokratisk legitimitet. Dette argument kan imidlertid ikke tiltrædes, idet en sådan fortolkning, selv hvis den er inspireret af OECD's tekster, sker på grundlag af direktivet – således som det fremgår af nærværende doms præmis 85-90 – der såvel i sig selv som i sin lovgivningsmæssige tilblivelseshistorie afspejler EU's demokratiske proces.

92

Det fremgår således af OECD's modelbeskatningsoverenskomst og de dertil hørende kommentarer, således som disse er gengivet i nærværende doms præmis 4-6, at begrebet »retmæssig ejer« hverken omfatter gennemstrømningsselskaber eller er anvendt i en snæver teknisk forstand, men er anvendt med henblik på at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteundgåelse og skatteunddragelse.

De bilaterale overenskomster, som medlemsstaterne indbyrdes har indgået med hinanden på grundlag af OECD's modelbeskatningsoverenskomst, såsom dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande, vidner også om denne udvikling. Det må således fastslås, at disse overenskomster, der er gengivet i nærværende doms præmis 16-18, alle indeholder udtrykket »retmæssig ejer« som omhandlet i nævnte modeloverenskomst.

Det skal endvidere præciseres, at den blotte omstændighed, at det selskab, som modtager renter i en medlemsstat, ikke er renternes »retmæssige ejer«, ikke nødvendigvis betyder, at den i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 fastsatte fritagelse ikke finder anvendelse. Det er således tænkeligt, at sådanne renter i henhold hertil er fritaget i kildestaten, såfremt det selskab, som modtager renterne, overfører beløbet til en retmæssig ejer, der er hjemmehørende i EU og derudover opfylder samtlige de betingelser, der i direktiv 2003/49 er fastsat for at kunne være omfattet af en sådan fritagelse.

Spørgsmålet om, hvorvidt det er nødvendigt, at der findes en specifik national eller overenskomstmæssig bestemmelse, som gennemfører artikel 5 i direktiv 2003/49

De forelæggende retter ønsker oplyst, om en medlemsstat for at bekæmpe retsmisbrug inden for rammerne af anvendelsen af direktiv 2003/49 skal have vedtaget en specifik national bestemmelse til gennemførelse af direktivet, eller om medlemsstaten kan henvise til nationale eller overenskomstmæssige anti-misbrugsprincipper eller ?bestemmelser.

I denne henseende følger det af fast retspraksis, at der findes et almindeligt EU-retligt princip om, at borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (dom af 9.3.1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 68, af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 35, af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27, og af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99).

Det påhviler borgerne at overholde dette almindelige retsprincip. Anvendelsen af EU-retten kan således ikke udvides til at dække handlinger, der gennemføres med det formål ved svig eller misbrug at drage nytte af de fordele, der er hjemlet i EU-retten (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 38, af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27, og af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99).

Det følger således af dette princip, at en medlemsstat skal nægte at indrømme fordelene i EU-retlige bestemmelser, såfremt disse ikke er blevet påberåbt med henblik på at gennemføre målene med disse bestemmelser, men med henblik på at drage nytte af en EU-retlig fordel, selv om betingelserne for indrømmelse af denne fordel alene er opfyldt formelt.

99

Dette er f.eks. tilfældet, såfremt gennemførelsen af toldformaliteter ikke har fundet sted som led i en almindelig handel, men er rent formel og alene har haft til formål retsstridigt at profitere af monetære udligningsbeløb (jf. i denne retning dom af 27.10.1981, Schumacher m.fl., 250/80, EU:C:1981:246, præmis 16, og af 3.3.1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, præmis 21) eller eksportrestitutioner (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 59).

100

Princippet om forbud mod retsmisbrug finder desuden anvendelse på så vidt forskellige områder som de frie varebevægelser (dom af 10.1.1985, Association des Centres distributeurs Leclerc og Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, præmis 27), den frie udveksling af tjenesteydelser (dom af 3.2.1993, Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, præmis 13), offentlige tjenesteydelseskontrakter (dom af 11.12.2014, Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino m.fl., C-113/13, EU:C:2014:2440, præmis 62), etableringsfriheden (dom af 9.3.1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 24), selskabsretten (dom af 23.3.2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33), social sikring (dom af 2.5.1996, Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, præmis 24, af 6.2.2018, Altun m.fl., C-359/16, EU:C:2018:63, præmis 48, og af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99), transport (dom af 6.4.2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, præmis 19-25), socialpolitikken (dom af 28.7.2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, præmis 37- 41), restriktive foranstaltninger (dom af 21.12.2011, Afrasiabi m.fl., C-72/11, EU:C:2011:874, præmis 62) og merværdiafgift (moms) (dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74).

101

Hvad angår sidstnævnte område har Domstolen gentagne gange udtalt, at selv om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), udgør princippet om forbud mod misbrug et generelt EU-retligt princip, som finder anvendelse uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt de rettigheder og fordele, der er blevet misbrugt, har hjemmel i traktaterne, i en forordning eller i et direktiv (jf. i denne retning dom af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 30 og 31).

102

Det følger heraf, at det generelle princip om forbud mod misbrug skal gøres gældende over for en person, såfremt denne påberåber sig visse EU-retlige regler, som fastsætter en fordel, på en måde, der ikke er i overensstemmelse med de mål, som disse regler har. Domstolen har således udtalt, at dette princip kan gøres gældende over for en afgiftspligtig person for navnlig at nægte vedkommende retten til momsfrigivelse, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62, og af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 33).

103

I hovedsagerne er de regler, som ifølge SKAT er blevet misbrugt, bestemmelserne i direktiv 2003/49, der er blevet vedtaget med henblik på at fremme et indre marked, der har karakter af et hjemmemarked, og som i kildestaten fastsætter en skattefrigivelse for renter, der betales til et associeret selskab med hjemsted i en anden medlemsstat. Som det fremgår af det direktivforslag, der er nævnt i nærværende doms præmis 90, er visse definitioner i dette direktiv inspireret af definitionerne i artikel 11 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1996.

104

Selv om artikel 5, stk. 1, i direktiv 2003/49 bestemmer, at direktivet ikke udelukker anvendelse af nationale eller overenskomstmæssigt fastsatte bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug, kan denne bestemmelse ikke fortolkes således, at den udelukker anvendelsen af det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug, som er omtalt i nærværende doms præmis 96-98. De transaktioner, som af SKAT hævdes at være udtryk for misbrug, er nemlig omfattet af EU-rettens anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 42) og kan vise sig at være uforenelige med det formål, som dette direktiv forfølger.

105

Selv om artikel 5, stk. 2, i direktiv 2003/49 bestemmer, at medlemsstaterne kan tilbagekalde fordele i henhold til dette direktiv eller nægte at anvende direktivet i tilfælde af skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug, kan heller ikke denne bestemmelse fortolkes således, at den udelukker anvendelsen af det EU-retlige princip om forbud mod misbrug, for så vidt som anvendelsen af nævnte princip ikke er underlagt et krav om gennemførelse, som det er tilfældet for dette direktivs bestemmelser (jf. i denne retning dom af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 28 og 31).

106

Som det er anført i nærværende doms præmis 85, fremgår det af anden til fjerde betragtning til direktiv 2003/49, at direktivet har til formål at afskaffe dobbeltbeskatning vedrørende renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, samt mellem sådanne selskabers faste driftssteder, dels med henblik på at undgå tyngende administrative formaliteter og likviditetsproblemer for selskaberne, dels for at sikre, at nationale og tværnationale transaktioner behandles skattemæssigt ens.

107

Såfremt det imidlertid var tilladt at skabe finansielle konstruktioner alene med det formål at kunne drage nytte af de skattefordele, der følger af anvendelsen af direktiv 2003/49, ville dette ikke være

i overensstemmelse med sådanne formål, men ville derimod være til skade for såvel den økonomiske samhørighed som det indre markeds funktion, idet det ville fordreje konkurrencevilkårene. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 63 i forslaget til afgørelse i sag C-115/16, gør det samme sig gældende, selv hvis de omhandlede transaktioner ikke udelukkende forfølger et sådant formål, idet Domstolen har fastslået, at princippet om forbud mod misbrug finder anvendelse på skatteområdet, når opnåelse af en skattefordel er hovedformålet med den omhandlede transaktion (jf. i denne retning dom af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 45, og af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 53).

108

Den ret, som skattepligtige personer har til at drage fordel af den indbyrdes skattekonkurrence medlemsstaterne imellem på grund af den manglende harmonisering af indkomstskatterne, er i øvrigt ikke til hinder for anvendelsen af det generelle princip om forbud mod misbrug. I denne henseende bemærkes, at direktiv 2003/49 har til formål at foretage en harmonisering på området for direkte skatter med henblik på at gøre det muligt for de erhvervsdrivende at drage fordel af det indre marked ved at ophæve dobbeltbeskatning, og at sjette betragtning til direktivet nærmere bestemt præciserer, at medlemsstaterne ikke må afskæres fra at træffe passende foranstaltninger til bekæmpelse af svig og misbrug.

109

Selv om den omstændighed, at den skattepligtige person søger den skatteordning, der er den mest fordelagtige for personen, ganske vist ikke i sig selv kan danne grundlag for en generel formodning for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 50, af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 84, og af 24.11.2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, præmis 60), forholder det sig ikke desto mindre således, at en sådan skattepligtig person ikke kan indrømmes en ret eller en fordel, der følger af EU-retten, såfremt den omhandlede transaktion økonomisk set er et rent kunstigt arrangement, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 51, af 7.11.2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 61, og af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 61-63).

110

Det følger af disse forhold, at det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme de fordele, der er fastsat i direktiv 2003/49, såfremt påberåbelsen heraf sker for at muliggøre svig eller misbrug.

111

I forhold til det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug og nødvendigheden af at overholde dette princip inden for rammerne af gennemførelsen af EU-retten er det uden betydning for de nationale myndigheders forpligtelse til at nægte at indrømme de i direktiv 2003/49 fastsatte rettigheder, der påberåbes for at muliggøre svig eller misbrug, at der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige anti-misbrugsbestemmelser.

112

Sagsøgerne i hovedsagerne har påberåbt sig dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05,

EU:C:2007:408), som vedrørte indrømmelsen af en skattefritagelse fastsat i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 1), med henblik på at gøre gældende, at det følger af artikel 5, stk. 1, i direktiv 2003/49, at den omhandlede medlemsstat kun kan nægte at indrømme de fordele, som er fastsat i dette direktiv, såfremt den nationale lovgivning indeholder et særskilt og specifikt retsgrundlag i denne henseende.

113

Denne argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.

114

Domstolen bemærkede ganske vist i præmis 42 i dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at direktiver i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne, og at de derfor ikke som sådan kan påberåbes af medlemsstaten over for borgerne.

115

Domstolen bemærkede endvidere, at en sådan konstatering ikke berører forpligtelsen for alle myndigheder i en medlemsstat til ved anvendelsen af national ret i videst muligt omfang at fortolke denne i lyset af direktivers ordlyd og formål for at fremkalde det med direktiverne tilsigtede resultat, idet disse myndigheder således har mulighed for at gøre en overensstemmende fortolkning af national ret gældende over for borgerne (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

116

Det var på grundlag af disse betragtninger, at Domstolen opfordrede den forelæggende ret til at undersøge, om der i dansk ret fandtes en almindelig bestemmelse eller grundsætning, hvorefter der gjaldt et forbud mod retsmisbrug, eller andre bestemmelser om skattesvig eller skatteunddragelse, som kunne fortolkes i overensstemmelse med den bestemmelse i direktiv 90/434, hvorefter en medlemsstat i det væsentlige kan nægte at indrømme den fradragsret, der er fastsat i dette direktiv, såfremt der er tale om en transaktion, der som sit væsentligste formål har en sådan svig eller unddragelse, og dernæst i givet fald at undersøge, om betingelserne for at anvende disse nationale bestemmelser var opfyldt i hovedsagen (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 46 og 47).

117

Selv hvis det i hovedsagerne skulle vise sig, at national ret ikke indeholder regler, der kan fortolkes i overensstemmelse med artikel 5 i direktiv 2003/49, kan det – uanset hvad Domstolen udtalte i dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) – imidlertid ikke heraf udledes, at de nationale myndigheder og domstole er forhindret i at nægte at indrømme den fordel, der følger af den ret til fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 1, stk. 1, i tilfælde af svig eller retsmisbrug (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 54).

118

En nægtelse, der under sådanne omstændigheder gøres gældende over for en skattepligtig person, kan ikke henføres til den situation, som er omhandlet i nærværende doms præmis 114,

idet en sådan nægtelse stemmer overens med det generelle EU-retlige princip om, at ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 55 og 56 og den deri nævnte retspraksis).

119

For så vidt som forhold, der har karakter af svig eller misbrug, ikke kan danne grundlag for en ret i henhold til Unionens retsorden, således som det er anført i nærværende doms præmis 96, indebærer nægtelsen af en fordel i henhold til et direktiv ikke, at den berørte borger pålægges en forpligtelse i medfør af dette direktiv, men er blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for opnåelsen af den tilstræbte fordel, som er fastsat i det nævnte direktiv for så vidt angår denne ret, alene er opfyldt formelt (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

120

Under sådanne omstændigheder skal medlemsstaterne derfor nægte at indrømme den fordel, der i det foreliggende tilfælde følger af direktiv 2003/49, i overensstemmelse med det generelle princip om forbud mod misbrug, hvorefter EU-retten ikke kan dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner (jf. i denne retning dom af 11.7.2018, Kommissionen mod Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, præmis 99).

121

Henset til konstateringen i nærværende doms præmis 111 er det ufornuddent at besvare de forelæggende retters tredje spørgsmål, der nærmere bestemt vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som henviser til begrebet »retmæssig ejer«, kan udgøre et retsgrundlag til bekæmpelse af svig og misbrug inden for rammerne af direktiv 2003/49.

122

Henset til samtlige disse forhold skal det første spørgsmål, litra a)-c), og det andet spørgsmål, litra a) og b), i sag C-115/16, sag C-118/16, sag C-119/16 og sag C-299/16 besvares som følger:

—

Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, sammenholdt med dette direktivs artikel 1, stk. 4, skal fortolkes således, at den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat heri, alene er forbeholdt sådanne renters retmæssige ejere, dvs. de enheder, som økonomisk set reelt modtager disse renter, og som derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf.

—

Det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

Om det første spørgsmål, litra d)-f), i sag C-115/16, sag C-118/16 og sag C-119/16, det første

spørgsmål, litra d) og e), i sag C-299/16, det fjerde spørgsmål i sag C-115/16 og sag C-118/16, det femte spørgsmål i sag C-115/16, det sjette spørgsmål i sag C-118/16 og det fjerde spørgsmål i sag C-119/16 og sag C-299/16

123

Med det første spørgsmål, litra d)-f), i sag C-115/16, sag C-118/16 og sag C-119/16, det første spørgsmål, litra d) og e), i sag C-299/16 samt det fjerde spørgsmål i sag C-115/16 og sag C-118/16 ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, hvilke elementer der udgør retsmisbrug, og på hvilken måde det kan påvises, at disse elementer foreligger. De ønsker i denne sammenhæng navnlig oplyst, om der kan foreligge retsmisbrug, såfremt den retmæssige ejer af renter, der overføres af gennemstrømningsselskaber, i sidste ende er et selskab med hjemsted i en tredjestat, med hvilken den pågældende medlemsstat har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Med det femte spørgsmål i sag C-115/16, det sjette spørgsmål i sag C-118/16 og det fjerde spørgsmål i sag C-119/16 og sag C-299/16 ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om en medlemsstat, der nægter at anerkende et selskab i en anden medlemsstat som retmæssig ejer af renter, er forpligtet til at fastlægge, hvilket selskab medlemsstaten i givet fald anser for den retmæssige ejer.

Spørgsmålet om, hvilke elementer der udgør retsmisbrug, og de dertil hørende beviser

124

Som det fremgår af Domstolens praksis, kræves der med henblik på at bevise, at der foreligger misbrug, dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel (dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 52 og 53, og af 12.3.2014, O. og B., C-456/12, EU:C:2014:135, præmis 58).

125

Det er således undersøgelsen af disse sammenfaldende omstændigheder, som gør det muligt at efterprøve, om de elementer, der udgør misbrug, foreligger, og navnlig om de pågældende erhvervsdrivende har foretaget rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål at opnå en uretmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 47-49, af 13.3.2014, SICES m.fl., C-155/13, EU:C:2014:145, præmis 33, og af 14.4.2016, Cervati og Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 47).

126

Det tilkommer ikke Domstolen at vurdere de faktiske omstændigheder i hovedsagerne. Domstolen kan i en præjudiciel forelæggelsessag imidlertid i givet fald give de nationale domstole nærmere oplysninger med henblik på at vejlede dem ved bedømmelsen af de konkrete sager, som de skal pådømme. Selv om der i hovedsagerne foreligger en række holdepunkter, på baggrund af hvilke det ville kunne konkluderes, at der foreligger retsmisbrug, påhviler det ikke desto mindre de forelæggende retter at efterprøve, om disse holdepunkter er objektive og samstemmende, og om sagsøgerne i hovedsagerne har haft mulighed for føre modbevis.

127

En koncern, som ikke er tilrettelagt af grunde, der afspejler den økonomiske realitet, som har en struktur, der er rent formel, og som har til hovedformål eller som et af sine hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med den skattelovgivning, der finder anvendelse, kan anses for et kunstigt arrangement. Dette er navnlig tilfældet, når betalingen af renteskat undgås ved i koncernstrukturen at indskyde en gennemstrømningsenhed mellem det selskab, som overfører renterne, og det selskab, som er renternes retmæssige ejer.

128

Det udgør således et holdepunkt for at antage, at der foreligger et arrangement, som har til formål uretmæssigt at drage fordel af den fritagelse, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, at disse renter i deres helhed eller stort set i deres helhed ganske kort tid efter modtagelsen heraf videreformidles af det selskab, som har modtaget dem, til enheder, som ikke opfylder betingelserne for anvendelse af direktiv 2003/49, enten fordi disse enheder ikke er hjemmehørende i en medlemsstat, fordi de ikke er stiftet under en af de former, som er omfattet af bilaget til nævnte direktiv, fordi de ikke er omfattet af en af de skatter, der er opregnet i nævnte direktivs artikel 3, litra a), nr. iii), uden at være omfattet af en fritagelse, eller fordi de ikke har karakter af associeret selskab som omhandlet i samme direktivs artikel 3, litra b).

129

Enheder, hvis skattemæssige hjemsted er beliggende uden for EU, såsom de selskaber, der er omhandlet i sag C-119/16 og sag C-299/16, eller de kapitalfonde, der er omhandlet i sag C-115/16 og sag C-299/16, opfylder således ikke betingelserne for anvendelse af direktiv 2003/49. Såfremt renterne i disse sager var blevet betalt direkte af det danske selskab, der skyldte dem, til de modtagende enheder, som ifølge Skatteministeriet var renternes retmæssige ejere, ville Kongeriget Danmark have kunnet opkræve kildeskat.

130

Den kunstige karakter af et arrangement kan ligeledes underbygges ved, at den pågældende koncern er tilrettelagt således, at det selskab, der modtager de renter, der betales af debitorselskabet, selv skal betale disse renter til et tredje selskab, som ikke opfylder betingelserne for anvendelse af direktiv 2003/49, hvilket medfører, at dette selskab alene oppebærer en ubetydelig skattepligtig indkomst, når det opererer som gennemstrømningsselskab for at muliggøre pengestrømmen fra debitorselskabet til den enhed, som er de overførte beløbs retmæssige ejer.

131

Den omstændighed, at et selskab opererer som gennemstrømningsselskab, kan godtgøres, såfremt selskabets eneste aktivitet er at modtage renterne og videreoverføre dem til den retmæssige ejer eller til øvrige gennemstrømningsselskaber. Den manglende faktiske økonomiske aktivitet skal i denne henseende i lyset af de særlige kendetegn ved den pågældende økonomiske aktivitet udledes af en undersøgelse af samtlige relevante elementer vedrørende bl.a. driften af selskabet, dets regnskab, strukturen af selskabets omkostninger og de reelt afholdte udgifter, det personale, som selskabet beskæftiger, og de lokaler og udstyr, som det råder over.

132

Det kan endvidere udgøre et holdepunkt for, at der foreligger et kunstigt arrangement, at der findes forskellige kontrakter mellem de selskaber, der er involveret i de omhandlede finansielle

transaktioner, som giver anledning til pengestrømme inden for koncernen, der – således som det er anført i artikel 4 i direktiv 2003/49 – kan have til formål, at der fra et modtagende erhvervsdrivende selskab overføres udbytte til aktionærenheder med henblik på at undgå at betale skat eller at nedsætte skattebyrden mest muligt. Derudover kan der findes holdepunkter for, at der foreligger et sådant arrangement, i fremgangsmåden for transaktionernes finansiering, i vurderingen af de mellemliggende selskabers egenkapital og i gennemstrømningsselskabernes manglende beføjelser til at råde økonomisk over de modtagne renter. I denne henseende er det ikke alene en kontraktuel eller juridisk forpligtelse for det selskab, der modtager renterne, til at videreformidle dem til tredjemand, der kan udgøre et sådant holdepunkt, men ligeledes den omstændighed, at dette selskab, uden at være bundet af en sådan kontraktuel eller juridisk forpligtelse, »substantielt« – som anført af den forelæggende ret i sag C-115/16, sag C-118/16 og sag C-119/16 – ikke har rettighederne til at bruge og nyde disse midler.

133

Sådanne holdepunkter kan i øvrigt bestyrkes i tilfælde af sammenfald eller tidsmæssig nærhed mellem på den ene side ikrafttrædelsen af ny vigtig skattelovgivning, såsom den i hovedsagerne omhandlede danske lovgivning, som visse koncerner forsøger at omgå, og på den anden side iværksættelsen af komplekse finansielle transaktioner og ydelsen af lån inden for samme koncern.

134

De forelæggende retter ønsker ligeledes nærmere bestemt oplyst, om der kan foreligge retsmisbrug, såfremt den retmæssige ejer af renter, der overføres af gennemstrømningsselskaber, i sidste ende er et selskab med hjemsted i en tredjestat, med hvilken kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter der ikke ville være blevet indeholdt kildeskat af renterne, såfremt de var blevet betalt direkte til det selskab, der er hjemmehørende i denne tredjestat.

135

I denne henseende er det ved undersøgelsen af koncernstrukturen uden betydning, at visse af de retmæssige ejere af de renter, som er blevet overført af gennemstrømningsselskaber, har deres skattemæssige hjemsted i en tredjestat, med hvilken kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det skal således fastslås, at den omstændighed, at der findes en sådan overenskomst, ikke i sig selv kan udelukke, at der foreligger retsmisbrug. En overenskomst af denne art kan dermed ikke rejse tvivl om, at der foreligger et retsmisbrug, hvis dette er behørigt godtgjort på grundlag af samtlige de faktiske omstændigheder, som bevidner, at de erhvervsdrivende har udført rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål uretmæssigt at drage fordel af den fritagelse for enhver form for skat, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49.

136

Det skal hertil tilføjes, at mens en beskatning skal svare til en økonomisk realitet, kan den omstændighed, at der findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke som sådan godtgøre realiteten af en betaling, der er foretaget til modtagere, som er hjemmehørende i den tredjestat, med hvilken denne overenskomst er indgået. Såfremt debitorselskabet for renterne ønsker at drage fordel af en sådan overenskomst, er det muligt for selskabet at betale disse renter direkte til de enheder, som har deres skattemæssige hjemsted i en stat, med hvilken kildestaten har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Når dette er sagt, kan det heller ikke udelukkes, såfremt der foreligger en situation, hvor renterne ville have været fritaget, hvis de var blevet overført direkte til det selskab, som har sit hjemsted i en tredjestat, at målet med koncernstrukturen ikke er udtryk for retsmisbrug. I et sådant tilfælde kan koncernens valg af en sådan struktur i stedet for direkte betaling af renterne til nævnte selskab ikke anfægtes.

Såfremt den retmæssige ejer af en rentebetaling har sit skattemæssige hjemsted i en tredjestat, er nægtelsen af den fritagelse, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, i øvrigt på ingen måde underlagt en konstatering af, at der foreligger svig eller retsmisbrug. Som det i det væsentlige er anført i nærværende doms præmis 86, har denne bestemmelse udelukkende til formål at skattefritage betalinger af renter, som er opstået i kildestaten, såfremt renternes retmæssige ejer er et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat

Henset til samtlige disse elementer skal det første spørgsmål, litra d)-f), i sag C-115/16, sag C-118/16 og sag C-119/16, det første spørgsmål, litra d) og e), i sag C-299/16 og det fjerde spørgsmål i sag C-115/16 og sag C-118/16 besvares med, at det med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennemstrømningsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent formelle karakter af en koncerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån. Den omstændighed, at den medlemsstat, hvorfra renterne hidrører, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den tredjestat, hvor det selskab, som er renternes retmæssige ejer, er hjemmehørende, er uden betydning for en eventuel konstatering af, at der foreligger retsmisbrug.

Bevisbyrden for, at der foreligger retsmisbrug

Som det fremgår af artikel 1, stk. 11 og 12, samt af artikel 1, stk. 13, litra b), i direktiv 2003/49, bemærkes, at kildestaten kan pålægge et selskab, som har modtaget renter, at godtgøre, at selskabet er renternes retmæssige ejer i den forstand, hvori dette begreb er blevet præciseret i nærværende doms præmis 122, første led.

Domstolen har i øvrigt mere generelt udtalt, at der intet er til hinder for, at de berørte skattemyndigheder afkræver den skattepligtige de beviser, som de finder nødvendige for at foretage en konkret ansættelse af de pågældende skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges (jf. i denne retning dom af 28.2.2013, Petersen og Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

142

Såfremt en skattemyndighed i kildestaten har til hensigt at nægte et selskab, som har betalt renter til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, den fritagelse, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, med den begrundelse, at der foreligger retsmisbrug, tilkommer det derimod denne myndighed at godtgøre, at de elementer, som udgør et sådant misbrug, foreligger ved at tage hensyn til samtlige relevante forhold, bl.a. den omstændighed, at det selskab, til hvilket renterne er blevet betalt, ikke er renternes retmæssige ejer.

143

I denne henseende tilkommer det ikke en sådan myndighed at fastlægge disse renters retmæssige ejer, men at godtgøre, at den hævdede retmæssige ejer blot er et gennemstrømningsselskab, hvorigennem et retsmisbrug har fundet sted. Det kan nemlig vise sig umuligt at foretage en sådan fastlæggelse, navnlig eftersom de potentielle retmæssige ejere er ukendte. De nationale skattemyndigheder har ikke nødvendigvis de fornødne oplysninger med henblik på at kunne fastlægge disse retmæssige ejere, henset til kompleksiteten af visse finansielle konstruktioner og muligheden for, at de mellemliggende selskaber, der er involveret i konstruktionen, er hjemmehørende uden for EU. Det kan således ikke kræves, at disse myndigheder fremlægger beviser, som det vil være umuligt for dem at føre.

144

Selv hvis de potentielle retmæssige ejere er kendte, er det desuden ikke nødvendigvis fastlagt, hvilke af disse der er eller vil blive de reelle retmæssige ejere. Såfremt et selskab, der modtager renter, har et moderselskab, som også selv har et moderselskab, vil det således med al sandsynlighed være umuligt for skattemyndighederne og domstolene i kildestaten at fastlægge, hvilket af disse to moderselskaber der er eller vil blive renternes retmæssige ejer. Der vil derudover kunne blive truffet beslutning om anvendelsen af disse renter efter skattemyndighedernes konstateringer vedrørende gennemstrømningsselskabet.

145

Det femte spørgsmål i sag C-115/16, det sjette spørgsmål i sag C-118/16 og det fjerde spørgsmål i sag C-119/16 og sag C-299/16 skal følgelig besvares med, at en national myndighed med henblik på at nægte at anerkende et selskab som retmæssig ejer af renter eller med henblik på at fastslå, at der foreligger retsmisbrug, ikke er forpligtet til at fastlægge, hvilken enhed eller hvilke enheder myndigheden anser for disse renters retmæssige ejer.

Om det femte spørgsmål, litra a)-c), i sag C-118/16

146

Med det femte spørgsmål, litra a)-c), i sag C-118/16 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om et SCA, der i henhold til luxembourgsk ret er godkendt som et SICAR, kan være omfattet af bestemmelserne i direktiv 2003/49. Det bemærkes, at dette spørgsmål kun er relevant, såfremt X SCA, SICAR skal anses for den retmæssige ejer af de renter, som nævnte

selskab har modtaget fra X Denmark, hvilket det alene tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

147

Når dette er præciseret, skal det fremhæves, således som også Kommissionen og flere af de regeringer, der har afgivet indlæg, har gjort, at artikel 3, litra a), i direktiv 2003/49 underlægger egenskaben af »selskab i en medlemsstat«, som kan drage nytte af de i dette direktiv fastsatte fordele, opfyldelsen af tre betingelser. For det første skal dette selskab have en af de former, der er nævnt på listen i bilaget til direktivet. For det andet skal selskabet i overensstemmelse med skattelovgivningen i medlemsstaten anses for at være hjemmehørende i denne stat og må ikke i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst kunne anses for at være hjemmehørende uden for EU i skattemæssig henseende. For det tredje skal selskabet endelig være omfattet af en af de skatter, der er opregnet i artikel 3, litra a), nr. iii), i direktiv 2003/49 uden fritagelse eller af en identisk eller næsten tilsvarende skat, der efter dette direktivs ikrafttræden pålignes som supplement til eller i stedet for de eksisterende skatter.

148

Hvad angår den første betingelse skal denne – med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse – anses for at være opfyldt med hensyn til X SCA, SICAR, eftersom et SCA, der er godkendt som et SICAR, svarer til en af de selskabsformer, der er opregnet i bilaget til direktiv 2003/49, således som den luxembourgske regering har fremhævet i retsmødet.

149

Hvad angår den anden betingelse synes denne, med samme forbehold, ligeledes at være opfyldt, eftersom X SCA, SICAR er hjemmehørende i Luxembourg i skattemæssig henseende.

150

Hvad angår den tredje betingelse er det ubestridt, at X SCA, SICAR er omfattet af impôt sur le revenu des collectivités (selskabsskat) i Luxembourg, som er en af de skatter, der er opregnet i artikel 3, litra a), nr. iii), i direktiv 2003/49.

151

For det tilfælde, at det imidlertid måtte blive konstateret, således som SKAT har gjort gældende i tvisten i hovedsagen i sag C-118/16, at de renter, som X SCA, SICAR har modtaget, faktisk er fritaget for impôt sur le revenu des collectivités i Luxembourg, skal det således fastslås, at nævnte selskab ikke opfylder den ovenfor i nærværende doms præmis 147 nævnte tredje betingelse, og at selskabet derfor ikke kan anses for at være et »selskab i en medlemsstat« som omhandlet i direktiv 2003/49. Det tilkommer imidlertid alene den forelæggende ret i givet fald at foretage den fornødne efterprøvelse heraf.

152

Denne fortolkning af rækkevidden af den i nærværende doms præmis 147 nævnte tredje betingelse understøttes dels af artikel 1, stk. 5, litra b), i direktiv 2003/49, hvoraf fremgår, at et fast driftssted kun kan anses for den retmæssige ejer af renter som omhandlet i dette direktiv, »hvis betalingerne af renter [som det modtager] udgør indtægter, der i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, er undergivet en af de skatter, der er anført i [direktivets] artikel 3, litra a), nr. iii) [...]« , dels af direktivets formål, der er at sikre, at disse rentebetalinger beskattes én gang i en enkelt medlemsstat, som det i det væsentlige er anført i nærværende doms præmis 85.

153

Det femte spørgsmål, litra a)-c), i sag C-118/16 skal derfor besvares med, at artikel 3, litra a), i direktiv 2003/49 skal fortolkes således, at et SCA, der i henhold til luxembourgsk ret er godkendt som et SICAR, ikke kan kvalificeres som et selskab i en medlemsstat som omhandlet i dette direktiv, der kan være omfattet af den i direktivets artikel 1, stk. 1, fastsatte skattefritagelse, såfremt de renter, som nævnte SICAR har modtaget i en situation som den i hovedsagen omhandlede, er fritaget for impôt sur le revenu des collectivités i Luxembourg, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Om det sjette og det syvende spørgsmål i sag C-115/16, det syvende og det ottende spørgsmål i sag C-118/16, det femte og det sjette spørgsmål i sag C-119/16 og det femte til det syvende spørgsmål i sag C-299/16

154

Med det sjette og det syvende spørgsmål i sag C-115/16, det syvende og det ottende spørgsmål i sag C-118/16, det femte og det sjette spørgsmål i sag C-119/16 og det femte til det syvende spørgsmål i sag C-299/16 ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF, 54 TEUF eller 63 TEUF i tilfælde af, at den i artikel 1 i direktiv 2003/49 fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat af renter, der betales af et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke finder anvendelse, skal fortolkes således, at de er til hinder for forskellige aspekter af den førstnævnte medlemsstats lovgivning om beskatning af disse renter såsom den, der er omhandlet i hovedsagerne.

155

I denne henseende skal der indledningsvis sondres mellem to situationer. Den første situation er den, hvor den i direktiv 2003/49 fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat ikke finder anvendelse som følge af, at det konstateres, at der foreligger svig eller misbrug som omhandlet i direktivets artikel 5. I en sådan situation kan et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 96, ikke gøre krav på at drage fordel af de friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, med henblik på at anfægte den nationale lovgivning, der regulerer beskatningen af renter, som er betalt til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

156

Den anden situation er den, hvor den i direktiv 2003/49 fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat ikke finder anvendelse som følge af den omstændighed, at betingelserne for anvendelse af denne fritagelsesordning ikke er opfyldt, uden at det imidlertid er blevet konstateret, at der foreligger svig eller misbrug som omhandlet i direktivets artikel 5. I en sådan situation skal det efterprøves, om de artikler i EUF-traktaten, der er nævnt i nærværende doms præmis 154, skal fortolkes således, at

de er til hinder for en national lovgivning om beskatning af de nævnte renter som den, der er omhandlet i hovedsagerne.

157

I denne henseende ønsker de forelæggende retter med det syvende spørgsmål i sag C-115/16, det ottende spørgsmål i sag C-118/16, det sjette spørgsmål i sag C-119/16 og det syvende spørgsmål i sag C-299/16 for det første nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og artikel 54 TEUF eller artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som betaler renter til et ikke-hjemmehørende selskab, er forpligtet til at indeholde kildeskat af disse renter, mens et hjemmehørende selskab ikke er undergivet en sådan forpligtelse, når det selskab, som modtager renterne, ligeledes er et hjemmehørende selskab. De forelæggende retter ønsker endvidere oplyst, om disse samme artikler skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, ikke er undergivet et krav om acontobetaling af selskabsskat i de første to skatteår, og dermed først er forpligtet til at betale selskabsskat af disse renter på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for kildeskat i tilfælde af rentebetaling fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab.

158

Som Kommissionen har fremhævet, bemærkes det indledningsvis, at betalingen af renter på et lån, der vedrører to selskaber, der er hjemmehørende i forskellige medlemsstater, henhører under bestemmelserne vedrørende de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, præmis 41 og 42, og af 3.10.2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, præmis 14). Disse spørgsmål skal således undersøges i lyset af denne artikel.

159

I denne henseende og uafhængigt af de virkninger, som indeholdelse af kildeskat kan have på den skattemæssige situation for et selskab, som modtager renter, kan en forpligtelse for det selskab, som betaler renterne, til at indeholde kildeskat, når denne betaling foretages til et ikke-hjemmehørende selskab, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og ansvarsmæssige risici, som ikke ville foreligge, hvis lånet var ydet af et hjemmehørende selskab, gøre grænseoverskridende lån mindre attraktive end nationale lån (jf. i denne retning dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 28 og 32). En sådan forpligtelse udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63 TEUF.

160

Nødvendigheden af at sikre en effektiv inddrivelse af indkomstskat udgør imidlertid et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en sådan restriktion. Proceduren med indeholdelse af kildeskat og den dertil knyttede pligtordning udgør nemlig et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for et selskab, der er hjemmehørende uden for beskatningsstaten. En sådan foranstaltning går i øvrigt ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål (jf. i denne retning dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 39 og 43-52, og af 13.7.2016, *Brisal* og *KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 21 og 22).

161

Hvad angår den omstændighed, at den i hovedsagerne omhandlede nationale lovgivning bestemmer, at et hjemmehørende selskab, som modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, ikke er undergivet et krav om acontobetalinger af selskabsskat i de første to skatteår, og dermed først er forpligtet til at betale selskabsskat af disse renter på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for kildeskat i tilfælde af rentebetalinger fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab, følger det heraf, at mens renter, som et hjemmehørende selskab betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, er genstand for en omgående og endelig beskatning, er renter, der betales af et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende selskab, ikke undergivet et krav om acontobetalinger i de første to skatteår, hvilket således giver det sidstnævnte selskab en likviditetsmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 28).

162

Udelukkelse af en likviditetsfordel i en grænseoverskridende situation, mens den tildeles i en tilsvarende indenlandsk situation, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

163

Under henvisning til dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), har den danske regering imidlertid gjort gældende, at en national lovgivning, der udelukkende fastsætter forskellige regler for opkrævning af skatten i forhold til hjemstedet for det selskab, der modtager renterne, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige.

164

Selv om det imidlertid ganske vist fremgår af præmis 41 og 46 i dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), at en forskellig behandling, som består i anvendelsen af forskellige beskatningsteknikker eller opkrævningsregler, alt efter hvor det selskab, der modtager den pågældende indkomst, er hjemmehørende, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, præciserede Domstolen ikke desto mindre i nævnte doms præmis 43 og 44, at de indtægter, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, under alle omstændigheder skulle beskattes, uanset om de var modtaget af et hjemmehørende selskab eller et ikke-hjemmehørende selskab (jf. i denne retning dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 51). Domstolen fremhævede i præmis 49 i dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), navnlig, at hjemmehørende selskaber var forpligtede til at foretage acontobetalinger af selskabsskat i forbindelse med renter, som var modtaget fra et andet hjemmehørende selskab.

165

I det foreliggende tilfælde er den i hovedsagerne omhandlede nationale lovgivning imidlertid ikke begrænset til kun at fastsætte forskellige regler for opkrævning af skat, alt efter hvor det selskab, som modtager renter fra et hjemmehørende selskab, er hjemmehørende, men fritager det hjemmehørende selskab, som modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, fra forpligtelsen til at foretage acontobetalinger i forbindelse med disse renter i de første to skatteår, således at dette førstnævnte selskab først er forpligtet til at betale skat af disse renter på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for kildeskat i tilfælde af rentebetalinger fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab. Vurderingen af, om der foreligger en eventuel ugunstig behandling af renter betalt til ikke-hjemmehørende selskaber, skal imidlertid foretages for hvert skatteår individuelt betragtet (jf. i denne retning dom af 2.6.2016,

166

Da den danske regering ikke har anført nogen tvingende almene hensyn, der kan begrunde den restriktion for de frie kapitalbevægelser, der er konstateret i nærværende doms præmis 162, skal det dermed konstateres, at den er i strid med artikel 63 TEUF.

167

Henset til de i nærværende doms præmis 158-166 anførte betragtninger skal artikel 63 TEUF fortolkes således, at den principielt ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som betaler renter til et ikke-hjemmehørende selskab, er forpligtet til at indeholde kildeskat af disse renter, mens et hjemmehørende selskab ikke er undergivet en sådan forpligtelse, når det selskab, som modtager renterne, ligeledes er et hjemmehørende selskab. Artikel 63 TEUF er imidlertid til hinder for en national lovgivning, der fastsætter en sådan indeholdelse af kildeskat i tilfælde af rentebetalinger fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab, mens et hjemmehørende selskab, som modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, ikke er undergivet et krav om acontobetalinger af selskabsskat i de første to skatteår og dermed først er forpligtet til at betale selskabsskat af disse renter på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for nævnte kildeskat.

168

For det andet ønsker de forelæggende retter med det sjette spørgsmål i sag C-115/16, det syvende spørgsmål i sag C-118/16, det femte spørgsmål i sag C-119/16 og det sjette spørgsmål i sag C-299/16 nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som har pligt til at indeholde kildeskat af de renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, i tilfælde af forsinket betaling af kildeskatten skal betale morarenter med en sats, som er højere end den sats, der finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af den selskabsskat, som bl.a. pålægges renter, der modtages af et hjemmehørende selskab fra et andet hjemmehørende selskab.

169

Som det er præciseret i nærværende doms præmis 158, skal disse spørgsmål besvares i lyset af artikel 63 TEUF.

170

I denne henseende bemærkes, at en national lovgivning som den i nærværende doms præmis 168 omhandlede indfører en forskelsbehandling for så vidt angår morarentesatsen, alt efter om den forsinkede betaling af skat, der skyldes af renter betalt af et hjemmehørende selskab, vedrører et lån ydet af et ikke-hjemmehørende selskab eller af et hjemmehørende selskab. Anvendelsen af en morarentesats, der er højere i tilfælde af forsinket betaling af kildeskat, der er indeholdt af renter betalt af et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab, end i tilfælde af forsinket betaling af selskabsskat, der skyldes af renter modtaget af et hjemmehørende selskab fra et andet hjemmehørende selskab, indebærer således, at grænseoverskridende lån gøres mindre attraktive end nationale lån. Det følger heraf, at der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

Som Kommissionen har anført, kan en sådan restriktion ikke begrundes i den omstændighed, som den danske regering har fremført, hvorefter beskatningen af renter på et lån ydet af et hjemmehørende selskab og renter på et lån ydet af et ikke-hjemmehørende selskab henhører under forskellige beskatningsteknikker og opkrævningsregler. Under disse omstændigheder, og da den danske regering ikke har anført nogen tvingende almene hensyn, der kan begrunde denne restriktion, skal den anses for at være i strid med artikel 63 TEUF.

Henset til betragtningerne i nærværende doms præmis 169-171 skal artikel 63 TEUF fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som har pligt til at indeholde kildeskat af de renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, i tilfælde af forsinket betaling af kildeskatten skal betale morarenter med en sats, som er højere end den sats, der finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af den selskabsskat, som bl.a. pålægges renter, der modtages af et hjemmehørende selskab fra et andet hjemmehørende selskab.

For det tredje ønsker den forelæggende ret med det femte spørgsmål i sag C-299/16 nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der i et tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab er forpligtet til at indeholde kildeskat af de renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke tages hensyn til de udgifter i form af renter, som sidstnævnte selskab har haft, mens sådanne udgifter i henhold til nævnte lovgivning er fradragsberettigede for et hjemmehørende selskab, der modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, i forbindelse med fastlæggelsen af dets skattepligtige indkomst.

Som det er præciseret i nærværende doms præmis 158, skal også dette spørgsmål besvares i lyset af artikel 63 TEUF.

I denne henseende følger det af dom af 13. juli 2016, *Brisal og KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 23-55) – således som Kommissionen har anført, og som Skatteministeriet ifølge de af den danske regering fremlagte oplysninger har medgivet efter indbringelsen af sag C-299/16 for Domstolen – at en national lovgivning, hvorefter et ikke-hjemmehørende selskab ved kildeskatteindeholdelse foretaget af et hjemmehørende selskab beskattes af de renter, som sidstnævnte selskab har betalt til førstnævnte selskab, uden at have mulighed for at fradrage erhvervsmæssige omkostninger såsom renteudgifter, der er direkte forbundet med den pågældende lånevirkksomhed, hvorimod hjemmehørende selskaber, der modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, indrømmes en sådan mulighed for fradrag, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt ved EUF-traktaten.

Den danske regering har imidlertid gjort gældende, at en sådan restriktion er begrundet i formålet om bekæmpelse af misbrug, der skyldes den omstændighed, at det ikke-hjemmehørende selskab, der modtager renterne, ganske vist er skattepligtigt af renterne i den stat, hvor det er

hjemmehørende, men på bundlinjen aldrig kommer til at blive beskattet af dem, fordi de bliver udlignet af tilsvarende renteudgifter eller af fradragsberettigede koncernbidrag.

177

I denne henseende bemærkes, således som det fremgår af nærværende doms præmis 155, at den eventuelle konstatering af, at der foreligger et arrangement, som er udtryk for svig eller misbrug, der begrundes, at direktiv 2003/49 ikke finder anvendelse, ligeledes indebærer, at de grundlæggende friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, heller ikke finder anvendelse.

178

Såfremt der ikke foreligger en sådan konstatering, kan den i nærværende doms præmis 175 nævnte restriktion derimod ikke begrundes i de betragtninger, som den danske regering har fremført, således at restriktionen derfor skal anses for at være i strid med artikel 63 TEUF. Renteudgifter eller koncernbidrag kan nemlig ligeledes give anledning til en nedsættelse eller endog en udligning af den skat, der skal betales, når et hjemmehørende selskab modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab.

179

Heraf følger, at nævnte artikel skal fortolkes således, at den bortset fra det tilfælde, hvor det er konstateret, at der foreligger svig eller misbrug, er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der i et tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab er forpligtet til at indeholde kildeskat af renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke tages hensyn til de udgifter i form af renter, der er direkte forbundet med den pågældende lånevirkksomhed, som sidstnævnte selskab har haft, mens sådanne udgifter i henhold til denne nationale lovgivning er fradragsberettigede for et hjemmehørende selskab, der modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, i forbindelse med fastlæggelsen af dets skattepligtige indkomst.

180

Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det sjette og det syvende spørgsmål i sag C-115/16, det syvende og det ottende spørgsmål i sag C-118/16, det femte og det sjette spørgsmål i sag C-119/16 og det femte til det syvende spørgsmål i sag C-299/16 besvares som følger:

—

I en situation, hvor den i direktiv 2003/49 fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat af renter, som et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, betaler til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke finder anvendelse som følge af, at det konstateres, at der foreligger svig eller misbrug som omhandlet i direktivets artikel 5, kan anvendelsen af de friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, ikke gøres gældende med henblik på at anfægte den lovgivning i den førstnævnte medlemsstat, som regulerer beskatningen af disse renter.

—

Uden for en sådan situation skal artikel 63 TEUF fortolkes således, at:

—

den principielt ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som betaler renter til et ikke-hjemmehørende selskab, er forpligtet til at indeholde kildeskat af disse renter, mens et hjemmehørende selskab ikke er undergivet en sådan forpligtelse, når det

selskab, som modtager renterne, ligeledes er et hjemmehørende selskab, men den er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter en sådan indeholdelse af kildeskat i tilfælde af rentebetalinger fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab, mens et hjemmehørende selskab, som modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, ikke er undergivet et krav om acontobetalinger af selskabsskat i de første to skatteår og dermed først er forpligtet til at betale selskabsskat af disse renter på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for nævnte kildeskat

—

den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som har pligt til at indeholde kildeskat af renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, i tilfælde af forsinket betaling af kildeskatten skal betale morarenter med en sats, som er højere end den sats, der finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af den selskabsskat, som bl.a. pålægges renter, der modtages af et hjemmehørende selskab fra et andet hjemmehørende selskab

—

den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der i et tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab er forpligtet til at indeholde kildeskat af renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke tages hensyn til de udgifter i form af renter, der er direkte forbundet med den pågældende lånevirkksomhed, som sidstnævnte selskab har haft, mens sådanne udgifter i henhold til denne nationale lovgivning er fradragsberettigede for et hjemmehørende selskab, der modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, i forbindelse med fastlæggelsen af dets skattepligtige indkomst.

Sagsomkostninger

181

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

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

1)

Sagerne C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 forenes med henblik på dommen.

2)

Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, sammenholdt med dette direktivs artikel 1, stk. 4, skal fortolkes således, at den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat heri, alene er forbeholdt sådanne renters retmæssige ejere, dvs. de enheder, som økonomisk set reelt modtager disse renter, og som derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf.

Det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige

bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person inddrivelsen af den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

3)

Med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennemstrømningsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent formelle karakter af en koncerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån.

Den omstændighed, at den medlemsstat, hvorfra renterne hidrører, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den tredjestat, hvor det selskab, som er renternes retmæssige ejer, er hjemmehørende, er uden betydning for en eventuel konstatering af, at der foreligger retsmisbrug.

4)

En national myndighed er med henblik på at nægte at anerkende et selskab som retmæssig ejer af renter eller med henblik på at fastslå, at der foreligger retsmisbrug, ikke forpligtet til at fastlægge, hvilken enhed eller hvilke enheder myndigheden anser for disse renters retmæssige ejer.

5)

Artikel 3, litra a), i direktiv 2003/49 skal fortolkes således, at et société en commandite par actions (SCA) (kommanditaktieselskab), der i henhold til luxembourgsk ret er godkendt som et société d'investissement en capital à risque (SICAR) (risikovilligt investeringsselskab), ikke kan kvalificeres som et selskab i en medlemsstat som omhandlet i dette direktiv, der kan være omfattet af den i direktivets artikel 1, stk. 1, fastsatte skattefritagelse, såfremt de renter, som nævnte SICAR har modtaget i en situation som den i hovedsagen omhandlede, er fritaget for impôt sur le revenu des collectivités (selskabsskat) i Luxembourg, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

6)

I en situation, hvor den i direktiv 2003/49 fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat af renter, som et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, betaler til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke finder anvendelse som følge af, at det konstateres, at der foreligger svig eller misbrug som omhandlet i direktivets artikel 5, kan anvendelsen af de friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, ikke gøres gældende med henblik på at anfægte den lovgivning i den førstnævnte medlemsstat, som regulerer beskatningen af disse renter.

Uden for en sådan situation skal artikel 63 TEUF fortolkes således, at:

—

den principielt ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som betaler renter til et ikke-hjemmehørende selskab, er forpligtet til at indeholde kildeskat af disse renter, mens et hjemmehørende selskab ikke er undergivet en sådan forpligtelse, når det selskab, som modtager renterne, ligeledes er et hjemmehørende selskab, men den er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter en sådan indeholdelse af kildeskat i tilfælde af rentebetalinger fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab, mens et hjemmehørende selskab, som modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, ikke er undergivet et krav om acotobetalinger af selskabsskat i de første to skatteår og dermed først er forpligtet til at betale selskabsskat af disse renter på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for nævnte kildeskat

—

den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som har pligt til at indeholde kildeskat af renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, i tilfælde af forsinket betaling af kildeskatten skal betale morarenter med en sats, som er højere end den sats, der finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af den selskabsskat, som bl.a. pålægges renter, der modtages af et hjemmehørende selskab fra et andet hjemmehørende selskab

—

den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der i et tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab er forpligtet til at indeholde kildeskat af renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke tages hensyn til de udgifter i form af renter, der er direkte forbundet med den pågældende lånevirkksomhed, som sidstnævnte selskab har haft, mens sådanne udgifter i henhold til denne nationale lovgivning er fradragsberettigede for et hjemmehørende selskab, der modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, i forbindelse med fastlæggelsen af dets skattepligtige indkomst.

Lenaerts

Bonichot

Arabadjiev

von Danwitz

Toader

Biltgen

Rosas

Ileši?

Bay Larsen

Safjan

Fernlund

Vajda

Rodin

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. februar 2019.

A. Calot Escobar

Justitssekretær

K. Lenaerts

Præsident

(*1) – Processprog: dansk.