Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 4 oktober 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Artikel 49 FEUF – Bolagsskatt – Gränsöverskridande koncerninternt lån som syftar till att finansiera ett förvärv eller en ökning av innehav av andel i ett bolag som inte är närstående till koncernen men som till följd av denna rättshandling blir det – Avdrag för den ränta som betalats för lånet – Lån som har upptagits på marknadsmässiga villkor – Begreppet ’rent konstlat upplägg’ – Proportionalitetsprincipen”

I mål C-585/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) genom beslut av den 2 september 2022, som inkom till domstolen den 7 september 2022, i målet

X BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna T. von Danwitz, P.G. Xuereb, A. Kumin och I. Ziemele (referent),

generaladvokat: N. Emiliou,

justitiesekreterare: handläggaren A. Lamote,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 november 2023,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– X BV, genom S.C.W. Douma och R. van Scharrenburg, skatterådgivare,

– Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman och M.H.S. Gijzen, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

– Belgiens regering, genom S. Baeyens och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

– Spaniens regering, av L. Aguilera Ruiz, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, av W. Roels, i egenskap av ombud,

och efter att den 14 mars 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49, 56 och 63 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan X BV (ett bolag bildat enligt nederländsk rätt) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter på finansministeriet, Nederländerna) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör möjligheten att göra skatteavdrag för räntor som betalats för ett koncerninternt lån som upptagits för att finansiera förvärvet av ett bolag som inte är närstående till den berörda koncernen.

Den nederländska lagstiftningen

3 Artikel 10a i Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (1969 års lag om bolagsskatt), i dess lydelse år 2007 (Stb. 2006, nº 631) (nedan kallad bolagsskattelagen), innehåller följande bestämmelser:

”1. Vid fastställandet av vinsten gäller att … ränta – inbegripet omkostnader och valutakursförändringar – för ett lån som rättsligt eller faktiskt, direkt eller indirekt, föreligger till ett närstående företag eller en närstående fysisk person, inte är avdragsgill såvitt lånet, rättsligt eller faktiskt, direkt eller indirekt, har samband med en av följande rättshandlingar:

…

c) förvärv eller ökning av innehav av andel som görs av den skattskyldige, av ett företag som är närstående till denne och som omfattas av [bolags]skatt eller av en fysisk person som är knuten till den skattskyldige och har hemvist i Nederländerna, i ett företag som till följd av förvärvet eller ökningen av andelen utgör ett närstående företag i förhållande till den skattskyldige.

…

3. Punkt 1 ska inte tillämpas om den skattskyldige gör sannolikt

a) att lånet och den därmed sammanhängande rättshandlingen till övervägande del grundas på ekonomiska överväganden, eller

b) att det i slutändan tas ut en vinst- eller inkomstskatt på räntan hos den som räntan rättsligt eller faktiskt, direkt eller indirekt ska betalas till, som enligt de nederländska kriterierna är skälig, och att det inte medges någon kvittning för förluster eller anspråk av annat slag för åren före det år då lånet upptogs, med följden att ingen skatt i slutändan behöver erläggas för

räntan enligt de avsedda skäliga kriterierna, förutom om det är sannolikt att lånet upptogs som kvittning för förluster eller anspråk av annat slag som uppkom samma år eller kommer att uppkomma inom kort. En vinstskatt är skälig enligt nederländska normer om den leder till ett påförande av skatt om minst 10 procent på en beskattningsbar vinst som fastställts enligt nederländska normer …

4. Vid tillämpningen av denna artikel … ska följande betraktas som ett företag som är närstående till den skattskyldige:

a) Ett företag i vilken den skattskyldige har en andel på minst en tredjedel.

b) Ett företag som har en andel på minst en tredjedel i den skattskyldiga personen.

c) Ett företag i vilken en tredje part har en andel på minst en tredjedel, samtidigt som denna tredje part också har en andel på minst en tredjedel i den skattskyldiga personen.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

4 X ingår i en multinationell bolagskoncern. X enda bolagsman är A, ett bolag bildat enligt belgisk rätt. B, ett annat bolag bildat enligt belgisk rätt, ägde aktier i A till ett värde motsvarande 39 procent av A:s kapital under perioden från år 2000 till den 22 december 2002, och äger sedan det datumet aktier i bolaget till ett värde motsvarande 44,47 procent av A:s kapital. De övriga aktierna i A var noterade på Brysselbörsen (Belgien) och var sålunda i allmänhetens ägo.

5 Den koncern som bildats av B och A innefattar C, som är ett bolag etablerat i Belgien. Mellan år 1999 och år 2010 hade C ställning som ”samordningscentrum” enligt belgisk skatterätt. I denna egenskap omfattades C av speciella skatteregler som bland annat innebar att dess beskattningsbara vinst fastställdes på ett schablonmässigt sätt och att bolaget inte behövde innehålla någon förskottsskatt på lös egendom för räntebetalningar. Under år 2000 innehade A 53,05 procent och B resterande 46,95 procent av aktierna eller andelarna i C. Den 22 december 2002 var A:s och B:s ägande 64,3 procent respektive 27,8 procent av aktierna eller andelarna i C. Resterande 7,9 procent ägdes av tredje part.

6 Under år 2000 köpte X av tredje parter 72 procent av aktierna i F, ett bolag bildat enligt nederländsk rätt. Samma år köpte A, från dessa tredje parter, de resterande 28 procenten av aktierna i F. X finansierade förvärvet av dessa aktier genom lån från C, som för detta ändamål använde eget kapital som erhållits genom ett kapitaltillskott från A.

7 I ett beskattningsbeslut riktat till X avseende bolagsskatt för beskattningsåret 2007 nekade skattemyndigheten X avdrag för de räntor som bolaget hade betalat till C. X överklagade detta beslut först till Rechtbank Gelderland (Domstolen för Gelderland, Nederländerna) och därefter till Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Appellationsdomstolen i Arnhem-Leeuwarden, Nederländerna). Sistnämnda domstol slog i sin dom av den 20 oktober 2020 bland annat fast att artiklarna 49, 56 och 63 FEUF inte utgör hinder för den begränsning av ränteavdraget som föreskrivs i artikel 10a i bolagsskattelagen, enligt vilken ränta på lån från ett närstående företag inte får dras av i den mån dessa lån hänför sig till ett förvärv eller en ökning av innehav av andel i

ett företag som, till följd av detta förvärv eller denna ökning, blir till ett närstående företag till den skattskyldige, förutom om den skattskyldige visar att ett av de två villkor som avses i artikel 10a.3 är uppfyllt.

8 X överklagade domen till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol), som är den hänskjutande domstolen i förevarande mål. Den hänskjutande domstolen anser att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kan missgynna gränsöverskridande situationer. Nämnda domstol har nämligen framhållit att ett – till den skattskyldige närstående – företag som har hemvist i landet i allmänhet uppfyller villkoret i artikel 10a.3 led b i bolagsskattelagen, medan ett – till den skattskyldige närstående – företag som *inte* har hemvist i landet de facto uppfyller detta villkor mindre ofta, och att avdrag för räntekostnader som är hänförliga till ett lån som upptagits hos sistnämnda företag endast får göras om villkoret i artikel 10a.3 led a i denna lag är uppfyllt.

9 Enligt den hänskjutande domstolen är en sådan begränsning dock motiverad av behovet av att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande, eftersom den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet särskilt syftar till att förhindra att två eller flera närstående företag skapar rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring, i syfte att undandra sig den skatt som normalt sett ska betalas på vinster som genererats av verksamhet som bedrivits inom landet med hjälp av artificiellt genererade räntekostnader. Det är fråga om räntor på lån som upptagits godtyckligt och utan ekonomiska motiv.

10 Den hänskjutande domstolen har preciserat att det ska anses att ett lån har upptagits godtyckligt och utan ekonomiska motiv bland annat när den metod som används, inom en grupp av närstående företag, för att finansiera en transaktion – vilken i sig är ekonomiskt välgrundad – har valts av skattemässiga skäl, och till och med inbegriper rättshandlingar som inte behövs för att uppnå de ekonomiskt välgrundade målen och som inte skulle ha vidtagits om de skattemässiga skälen inte hade förelegat, även om räntekostnaderna för dessa skulder inte skiljer sig från dem som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om. Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet avser således en urholkning av skattebasen som inte beror på att räntekostnader är onormalt höga, utan på att dessa räntekostnader har genererats på konstgjord väg.

11 Den hänskjutande domstolen anser att regeln att avdrag helt och hållet underkänns för artificiellt genererade räntekostnader står i proportion till ändamålet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, eftersom regeln endast gäller de situationer där lånet inom en grupp av närstående bolag har skett enbart av skattemässiga skäl såtillvida att det inte finns något behov av det för att uppnå de ekonomiskt välgrundade målen, och lånet inte skulle ha upptagits mellan företag som inte har någon speciell relation till varandra, och eftersom de krav som ska vara uppfyllda för att framlägga bevisning och göra avdrag för räntekostnaderna inte är så strikta att avdraget i praktiken är icke tillämpbart.

12 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida dess bedömning fortfarande är välgrundad, bland annat mot bakgrund av domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punkterna 51 och 56). För det första undrar domstolen om den domen kan läsas så, att det räcker med att transaktioner har genomförts på marknadsmässiga villkor för att dessa inte ska betraktas som rent konstlade upplägg. I punkt 56 i den domen angav EU-domstolen nämligen i huvudsak att transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och som följaktligen inte utgör rent konstlade eller fiktiva upplägg i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet, kunde omfattas av den nationella lagstiftning som var i fråga i det målet. För det andra ställer sig den hänskjutande

domstolen frågan huruvida det ska tillmätas betydelse att den lagstiftning som är aktuell i det nu aktuella nationella målet, till skillnad från den lagstiftning som var aktuell i det mål där den ovannämnda domen meddelades, inte endast avser en koncernintern överföring av andelsinnehav, utan även förvärv av ett externt företag som till följd av detta förvärv blir ett närstående företag till koncernen.

13 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artiklarna 49, 56 och/eller 63 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det, för fastställandet av en skattskyldig persons vinst, gäller att avdrag inte får göras för räntan på ett lån som upptagits hos ett företag som är närstående till den skattskyldige och som har samband med förvärv eller ökning av innehav av andel i ett företag som efter förvärvet eller ökningen utgör ett till den skattskyldige närstående företag, därför att lånet anses utgöra ett rent konstlat upplägg (eller en del av ett sådant upplägg), oavsett om lånet som sådant har upptagits på marknadsmässiga villkor?

2) Om fråga 1 ska besvaras nekande, ska då artiklarna 49, 56 och/eller 63 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det, för fastställandet av en skattskyldig persons vinst, gäller att avdrag helt och hållet vägras för räntan på ett lån som upptagits hos ett företag som är närstående till den skattskyldige, som har samband med förvärv eller ökning av innehav av andel i ett företag som efter förvärvet eller ökningen utgör ett till den skattskyldige närstående företag och som betraktas som ett rent konstlat upplägg (eller en del av ett sådant upplägg), även om räntan i sig inte överstiger det belopp som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om?

3) Påverkas svaret på fråga 1 och/eller fråga 2 av om nämnda förvärv eller ökning av innehav av andel avser a) ett företag som redan före förvärvet eller ökningen utgjorde ett närstående företag till den skattskyldige eller b) ett företag som först efter förvärvet eller ökningen blir ett närstående företag till den skattskyldige?”

Prövning av begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet

14 Efter det att generaladvokaten hade föredragit sitt förslag till avgörande inkom X den 10 april 2024 med en skrivelse till EU-domstolens kansli i vilken vederbörande begärde att den muntliga delen av förfarandet skulle återupptas med stöd av artikel 83 i domstolens rättegångsregler.

15 Till stöd för denna begäran har X i huvudsak anfört att generaladvokaten, vid anmodandet av domstolen att ompröva sin ståndpunkt i domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), i punkt 71 i sitt förslag till avgörande grundade sig på ett argument som inte har avhandlats mellan parterna. X önskar därför göra gällande argument avseende rättssäkerhetsprincipen och anser att en övergångsperiod skulle vara nödvändig om det synsätt som generaladvokaten förespråkar godtas av domstolen, och att detta synsätt skulle få potentiellt diskriminerande verkningar för X på grund av att X är etablerat i Nederländerna och inte i Sverige. X önskar även ta upp frågan om vilka effekter ett sådant synsätt skulle få för rättspraxis från Europeiska frihandelssammanslutningens domstol (Efta-domstolen).

16 EU-domstolen erinrar om att generaladvokaterna enligt artikel 252 andra stycket FEUF vid offentliga domstolssessioner, fullständigt opartiskt och oavhängigt, ska lägga fram förslag till avgörande i mål som enligt stadgan för Europeiska unionens domstol kräver deras deltagande. Domstolen är inte bunden av vare sig förslaget till avgörande eller av den motivering som ligger till grund för förslaget (dom av den 21 december 2023, Chief Appeals Officer m.fl., C-488/21, EU:C:2023:1013, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

17 Vidare kan den omständigheten att en av de berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol inte delar generaladvokatens synsätt i förslaget till avgörande, oavsett vilka frågor som generaladvokaten tar ställning till i sitt förslag till avgörande, inte i sig utgöra ett tillräckligt skäl för att återuppta den muntliga delen av förfarandet (dom av den 21 december 2023, Chief Appeals Officer m.fl., C-488/21, EU:C:2023:1013, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

18 I enlighet med artikel 83 i rättegångsreglerna får domstolen visserligen, efter att ha hört generaladvokaten, när som helst besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna eller de berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol (dom av den 21 december 2023, Chief Appeals Officer m.fl., C-488/21, EU:C:2023:1013, punkt 36).

19 Så är emellertid inte fallet här. För det första ska det nämligen påpekas att frågan om innebörden av domen av den 20 januari 2021 i målet Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), har avhandlats under det skriftliga och muntliga förfarandet. För det andra innehåller begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet ingen ny omständighet som skulle kunna ha ett avgörande inflytande på målets utgång.

20 Under dessa omständigheter anser domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, att den genom att ta del av de olika argument som har avhandlats har fått tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, och att det följaktligen inte finns skäl att återuppta den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska behandlas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 49, 56 och 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken det, för fastställandet av en skattskyldig persons vinst, gäller att avdrag inte till någon del godkänns för räntor som betalats för lån som upptagits hos ett närstående företag, i samband med förvärv eller ökning av innehavet av andel i ett annat företag, vilket till följd av detta förvärv eller denna ökning blir närstående till den skattskyldige, när lånet anses utgöra ett rent konstlat upplägg, eller en del av ett sådant upplägg, även om lånet har upptagits på marknadsmässiga villkor och räntebeloppet inte överstiger det belopp som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om.

22 Det ska inledningsvis påpekas att det nationella målet rör ett beskattningsbeslut avseende beskattningsåret 2007, vilket innebär att det är EG-fördraget som är tillämpligt i tiden (*ratione temporis*) på detta beslut. Eftersom en tolkning av EUF-fördragets bestämmelser om

etableringsfrihet, frihet att tillhandahålla tjänster och fri rörlighet för kapital under alla omständigheter även gäller för motsvarande bestämmelser i EG-fördraget, kommer det nedan att hänvisas till artiklarna 49, 56 och 63 FEUF, som den hänskjutande domstolen har angett.

Den tillämpliga grundläggande friheten

23 Det följer av fast rättspraxis att bedömningen av huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget ska göras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 16 februari 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

24 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet omfattar av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF (dom av den 16 februari 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

25 Det framgår dessutom av EU-domstolens praxis att en nationell lagstiftning som endast avser förhållanden inom en bolagskoncern framför allt har en inverkan på etableringsfriheten (dom av den 16 februari 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

26 I det aktuella fallet avser den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet den skattemässiga behandlingen av ränta som betalas för lån vilka upptagits av en skattskyldig person hos ett företag eller en fysisk person som är närstående till den skattskyldige, och vilka avser förvärv eller ökning av innehavet av andel i ett annat företag som till följd av detta förvärv eller denna ökning också blir närstående till den skattskyldiga personen.

27 Enligt artikel 10a.4 i bolagsskattelagen är ett företag närstående ett annat om det ena direkt eller indirekt innehar 33,3 procent av andelarna i det andra, eller om ett tredje företag direkt eller indirekt innehar 33,3 procent av andelarna i dessa två företag.

28 Enligt EU-domstolens praxis kan en sådan procentuell andel ge ägarbolaget ett bestämmande inflytande över de beslut som fattas av det närstående bolaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 maj 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 29).

29 Eftersom den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet handlar om den skattemässiga behandlingen av ränta som betalas för lån inom en bolagskoncern, mellan företag som direkt eller indirekt kan ha ett bestämmande inflytande över varandra, omfattas lagstiftningen således av tillämpningsområdet för etableringsfriheten.

30 Om det är så att den skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet verkar inskränkande på friheten att tillhandahålla tjänster eller på den fria rörligheten för kapital, så är dessa verkningar en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och de motiverar inte att det görs en separat prövning av tolkningsfrågorna mot bakgrund av artiklarna 56 och 63 FEUF (se, analogt, dom av den 17 mars 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

31 Tolkningsfrågorna ska således besvaras mot bakgrund av artikel 49 FEUF.

32 Det ska inledningsvis erinras om att det i denna artikel föreskrivs att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium ska avskaffas. För de bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen, inbegriper nämnda frihet en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 20 januari 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

33 En skillnad i behandling enligt lagstiftningen i en medlemsstat till nackdel för bolag som utövar sin etableringsfrihet kan endast godtas om den rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den är motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse och står i proportion till detta mål, vilket innebär att skillnaden i behandling ska vara ägnad att på ett konsekvent och systematiskt sätt säkerställa att det eftersträvade målet uppnås, samt inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2022, Cilevičs m.fl., C-391/20, EU:C:2022:638, punkt 65 och där angiven rättspraxis, och dom av den 22 september 2022, W (Avdrag för definitiva förluster i ett fast driftsställe i utlandet), C-538/20, EU:C:2022:717, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

Huruvida det föreligger en skillnad i behandling

34 När ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat utövar verksamhet i en annan medlemsstat via ett dotterbolag, kan dess etableringsfrihet påverkas av varje inskränkning som drabbar dotterbolaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 41).

35 Dessutom har domstolen slagit fast att i en situation avseende en bolagskoncern där skattemyndigheten i en medlemsstat beslutar att ett bolag med hemvist i den medlemsstaten, vars moderbolag är etablerat i en annan medlemsstat, inte får göra avdrag för vissa räntor som betalas till ett annat bolag inom samma koncern som är etablerat i denna andra medlemsstat, trots att avdraget skulle ha godkänts om det bolag som tar emot räntan hade varit etablerat i den första medlemsstaten, har en sådan skillnad i behandling en negativ inverkan på etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkterna 40 och 41).

36 Det ska således prövas huruvida den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen leder till en skillnad i behandling som har en negativ inverkan på etableringsfriheten.

37 EU-domstolen erinrar om att detta inte endast är ett förbud mot öppen diskriminering på grund av var bolag har sitt säte, utan också mot varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat (dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

38 Skatteregler som innefattar ett särskiljningskriterium som framstår som objektivt, men som i de flesta fall, på grund av sina egenskaper, missgynnar bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat och som befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för bolag som har sitt säte i beskattningsmedlemsstaten utgör en enligt artiklarna 49 och 54 FEUF förbjuden indirekt diskriminering som grundas på var bolag har sitt säte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

39 Det ska i det aktuella fallet framhållas att artikel 10a.1 led c i bolagsskattelagen, enligt vilken ränta på lån från ett närstående företag inte får dras av, under de villkor som avses i denna bestämmelse, inte gör någon åtskillnad mellan olika situationer beroende på huruvida den berörda koncernen är gränsöverskridande eller ej (se, analogt, dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 35).

40 Leden a och b i artikel 10a.1 i denna lag, som innehåller villkoren för när ett sådant avdrag trots detta är möjligt, är även dessa tillämpliga utan åtskillnad på interna och gränsöverskridande situationer.

41 Den hänskjutande domstolen anser emellertid, såsom angetts ovan i punkt 8 i förevarande dom, att artikel 10a.3 led b i bolagsskattelagen, enligt vilken det krävs att det är fastställt, för det första, att de aktuella räntorna i slutändan beskattas och, för det andra, att denna skatt är skälig enligt kriterierna i nederländsk rätt, det vill säga att den leder till att den beskattningsbara vinst som fastställts enligt dessa kriterier beskattas med minst 10 procent, likväl leder till ett missgynnande av gränsöverskridande situationer.

42 Det ankommer på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet och att tolka den berörda nationella lagstiftningen, att avgöra huruvida närstående företag som uppbär räntor och har sitt säte i Nederländerna kan komma att få sin beskattningsbara vinst, som fastställts enligt nämnda kriterier, beskattad med en skattesats som understiger 10 procent.

43 Om så inte är fallet, eller om en sådan beskattning, även om den är möjlig i teorin, inte tillämpas i praktiken, ska det anses att artikel 10a.3 led b i bolagsskattelagen inför ett villkor som, även om det framstår som objektivt, de facto är uppfyllt i fallet med ett bolag som är etablerat i Nederländerna och betalar ränta till ett närstående företag som också är etablerat i den medlemsstaten. Av detta följer även att endast de i Nederländerna etablerade bolag som betalar ränta till ett närstående företag som är etablerat i en annan medlemsstat kan komma att befinna sig i en situation där detta villkor inte är uppfyllt, det vill säga i de fall då denna andra medlemsstat, i likhet med Konungariket Belgien i förevarande fall, påför detta företag en lägre skatt.

44 Följaktligen innebär detta att om beskattning med en lägre skattesats än 10 procent inte tillämpades inom ramen för det nederländska skattesystemet, skulle den oundvikliga och icke slumpmässiga konsekvensen (se, *e contrario*, dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 72) av ett sådant villkor som det som införts genom artikel 10a.3 led b i bolagsskattelagen vara att det endast påverkade gränsöverskridande situationer.

45 Den ogynnsamma behandlingen av ett bolag, som är dotterbolag till ett moderbolag som är etablerat i en annan medlemsstat – en ogynnsam behandling som grundar sig på var det närstående företag som uppbär ränta från detta dotterbolag har sitt säte – kan därigenom avhålla moderbolaget från att bedriva verksamhet i Nederländerna via nämnda dotterbolag, samtidigt som det närstående företaget behålls i denna andra medlemsstat, där det omfattas av förmånliga skatteregler. Såsom generaladvokaten i huvudsak har påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande kan en sådan ogynnsam behandling även avhålla ett moderbolag, som är etablerat i Nederländerna, från att utöva sin etableringsfrihet genom att bilda ett närstående företag i en annan medlemsstat där det omfattas av förmånliga skatteregler.

46 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar domstolen att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, även om den är tillämplig utan åtskillnad, innebär en skillnad i behandling som kan påverka utövandet av etableringsfriheten.

47 Det ska således, i enlighet med den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 33 ovan, prövas huruvida denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara.

Huruvida situationerna är jämförbara

48 Det framgår av EU-domstolens praxis att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska bedömas mot bakgrund av såväl det ändamål som eftersträvas med bestämmelserna i den berörda nationella lagstiftningen som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser. Vidare ska endast de relevanta särskiljande faktorer som anges i denna lagstiftning beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av nämnda lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

49 Såsom har påpekats ovan i punkt 29 handlar den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet om den skattemässiga behandlingen av ränta som betalas för lån inom en bolagskoncern, mellan företag som direkt eller indirekt kan ha ett bestämmande inflytande över varandra. Syftet med denna lagstiftning är att det endast ska vara tillåtet att, vid fastställandet av vinsten, dra av ränta på lån som ska betalas till ett närstående företag när dessa räntekostnader inte har genererats på konstgjord väg.

50 Vad avser en sådan skattefördel som möjligheten att, vid fastställandet av vinsten, dra av ränta på lån som ska betalas till ett närstående företag, konstaterar domstolen att skattskyldiga personer inte befinner sig i olika situationer beroende på om det företag som uppbär räntan är etablerat eller i samma medlemsstat eller inte, eller om det i en annan medlemsstat omfattas av en mer eller mindre förmånlig beskattning (se, analogt, dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 31). I samtliga dessa fall kan det lån för vilket nämnda ränta betalas och den därmed sammanhängande rättshandlingen grunda sig på ekonomiska överväganden.

51 Under dessa omständigheter, och utan att det påverkar prövningen av huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet eventuellt kan vara motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse, finner EU-domstolen att ett bolag inte befinner sig i en annorlunda situation enbart på grund av att det närstående företag som uppbär den aktuella räntan är etablerat i en annan medlemsstat där räntan är föremål för en skattesats som uppgår till högst 10 procent på den beskattningsbara vinst som fastställts enligt kriterierna i nederländsk rätt.

52 Dessutom har EU-domstolen slagit fast att situationen där ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar ränta på ett lån som tagits upp från ett närstående bolag i samma koncern med hemvist i en annan medlemsstat inte skiljer sig från en situation där räntemottagaren är ett koncernbolag med hemvist i samma medlemsstat (dom av den 20 januari 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 44).

Huruvida skillnaden är motiverad

53 Det ska, mot bakgrund av den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 32 ovan, prövas huruvida den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet kan vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och huruvida den står i proportion till detta mål.

Huruvida det föreligger tvingande skäl av allmänintresse

54 Den hänskjutande domstolen, de regeringar som har inkommit med yttranden samt Europeiska kommissionen har gjort gällande att den restriktion som följer av den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är motiverad av behovet av att förhindra skatteundandragande och skatteflykt. Den hänskjutande domstolen har i synnerhet, såsom angetts ovan i punkt 9, preciserat att denna lagstiftning syftar till att förhindra en urholkning av skattebasen i Nederländerna på grund av artificiellt genererade räntekostnader, nämligen sådan ränta som ska betalas på lån vilka har upptagits godtyckligt och utan ekonomiska motiv. Det rör sig bland annat om sådana situationer där den metod som används, inom en grupp av närstående företag, för att finansiera en transaktion – vilken i sig är ekonomiskt välgrundad – har valts av skattemässiga skäl, och till och med inbegriper rättshandlingar som inte behövs för att uppnå de ekonomiskt välgrundade målen och som inte skulle ha vidtagits om de skattemässiga skälen inte hade förelegat.

55 Domstolen har slagit fast att bekämpning av skatteundandragande och skatteflykt utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de fria rörligheter som garanteras genom EUF-fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 36, och dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 63).

56 En nationell åtgärd som inskränker etableringsfriheten kan även vara motiverad när den syftar till att bekämpa rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (dom av den 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 31).

57 Det följer av fast rättspraxis att för att en inskränkning i etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF ska kunna motiveras av de skäl som avses ovan i punkterna 55 och 56, måste dess specifika ändamål vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet (se, bland annat, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkterna 51 och 55, dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkterna 72 och 74, dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 73, och dom av den 20 januari 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 49).

58 Domstolen har även preciserat att principen om förbud mot regelmissbruk är tillämplig på skatteområdet när det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 107 och där angiven rättspraxis).

59 Även om den omständigheten att en skattskyldig person försöker finna det för den personen mest gynnsamma skattesystemet inte i sig kan grunda någon allmän presumtion för bedrägeri eller missbruk, kan nämligen den skattskyldiga personen inte heller åtnjuta en rättighet eller fördel enligt unionsrätten när den aktuella transaktionen är rent konstlad ekonomiskt sett och görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 109 och där angiven rättspraxis).

60 Det ska i detta hänseende påpekas att EU-domstolen i de mål som avgjordes genom domen av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkterna 46 och 48), vilka rörde artikel 10a.2 led b i bolagsskattelagen, i dess lydelse år 2004, vilken artikel i huvudsak motsvarar artikel 10a.3 led b i bolagsskattelagen, vilket den hänskjutande domstolen har bekräftat i det nationella målet, konstaterade att målet med denna bestämmelse onekligen är att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, och att bestämmelsen syftar till att se till att en koncerns egna medel inte på ett konstlat sätt presenteras som medel som ett nederländskt företag inom koncernen har lånat och att räntan på lånet inte kan dras av från den beskattningsbara inkomsten i Nederländerna.

61 Denna bedömning påverkas inte av den omständigheten att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte endast avser situationer där en skattskyldig person upptar ett lån hos ett närstående företag i syfte att finansiera ett förvärv eller en ökning av innehav av andel i ett företag som redan var närstående till den skattskyldiga personen, i likhet med vad som var fallet i de mål som avgjordes genom dom av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110), utan även situationer där företaget inte blir ett närstående företag till samma skattskyldiga person förrän efter förvärvet eller ökningen, såsom i det nu aktuella fallet. I samtliga dessa fall gäller nämligen, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 58 i sitt förslag till avgörande, att denna lagstiftning syftar till att motverka konstlade transaktioner i form av omstyrning och omvandling av eget kapital till lånekapital.

Proportionalitet

62 Såsom framgår av punkt 33 ovan ska det vidare prövas huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är ägnad att på ett konsekvent och systematiskt sätt säkerställa att det eftersträvade målet uppnås.

63 Enligt den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet har en skattskyldig person endast rätt att från sin beskattningsbara vinst dra av ränta på lån som upptagits hos närstående företag och som avser förvärv eller ökning av innehav av andel i ett företag som efter detta förvärv eller denna ökning blir närstående till den skattskyldiga personen, om den skattskyldige visar att de villkor som avses i artikel 10a.3 led a eller led b i bolagsskattelagen är uppfyllda.

64 Denna lagstiftning är således ägnad att på ett konsekvent och systematiskt sätt säkerställa att det eftersträvade målet uppnås, eftersom den gör det möjligt att neutralisera effekterna av att två eller flera närstående företag skapar rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring, i syfte att undandra sig den skatt som normalt sett ska betalas på vinster som genererats av verksamhet som bedrivits inom landet, genom att det däri föreskrivs att avdrag inte får ske för artificiellt genererade räntekostnader, eller åtminstone genom att det därigenom säkerställs att räntan beskattas med en skälig skattesats i räntemottagarens medlemsstat och att vinstskatt inte helt undgås.

65 Följaktligen ankommer det på domstolen att pröva huruvida den inskränkning som är i fråga i det nationella målet inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

66 Domstolen konstaterar i detta avseende följande. För att det ska kunna fastställas att det föreligger ett rent konstlat upplägg krävs det – förutom den subjektiva avsikten att erhålla en skattefördel – att en sammantagen bedömning av de objektiva förhållandena visar att målsättningen med etableringsfriheten inte har uppnåtts, även om de villkor som uppställs i unionsrätten är uppfyllda rent formellt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 64 och där angiven rättspraxis, och, analogt, dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 124 och där angiven rättspraxis).

67 EU-domstolen har slagit fast att en lagstiftning inte går utöver vad som är nödvändigt för att motverka regelmissbruk om den, för bestämningen av om en transaktion utgör ett rent konstlat upplägg som genomförs uteslutande för skatteändamål, baseras på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter, samt i alla de fall där ett rent konstlat upplägg inte kan uteslutas, bereder den skattskyldiga personen möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett det aktuella upplägget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 87 och där angiven rättspraxis).

68 För att kontrollera huruvida en transaktion syftar till bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk kan de behöriga nationella myndigheterna inte nöja sig med att tillämpa på förhand fastställda allmänna kriterier, utan de måste göra en individuell prövning av den aktuella transaktionen i dess helhet. Att införa en bestämmelse som har en allmän räckvidd, genom vilken vissa skattskyldiga personer automatiskt undantas från skattefördelen, varvid skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

69 I förevarande fall införs genom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet en presumtion för att ränta som betalas för lån som upptagits enligt de kriterier som anges i artikel 10a.1 led c i bolagsskattelagen utgör eller ingår i rent konstlade upplägg.

70 Dessa kriterier – bland annat att det uppstått en skuld till ett närstående företag i samband med förvärv eller ökning av innehav av andel i ett företag som till följd av detta förvärv eller denna ökning blir närstående till den skattskyldige – utgör indicier, i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om ovan i punkt 68, på att det föreligger ett rent konstlat upplägg.

71 Möjligheten för den skattskyldige att motbevisa denna presumtion genom att visa att de villkor som anges i artikel 10a.3 leden a och b i bolagsskattelagen är uppfyllda, gör att underkännandet av ränteavdrag kan begränsas till de situationer där ett lån inom en bolagskoncern har skett av skattemässiga skäl, inte behövs för att uppnå några ekonomiskt välgrundade mål och aldrig skulle ha upptagits mellan företag som inte har någon speciell relation till varandra.

72 Det framgår i detta hänseende av den hänskjutande domstolens förklaringar att villkoret i artikel 10a.3 led a i bolagsskattelagen avser såväl det bakomliggande skälet till lånet och den därmed sammanhängande rättshandlingen, som de objektiva element som kännetecknar detta

lån och denna rättshandling. Den skattskyldige måste visa att dessa är motiverade av ekonomiska överväganden och att de hade kunnat avtalas mellan företag vilka inte har någon speciell relation till varandra. Härav följer, såsom den hänskjutande domstolen har framhållit och såsom har nämnts ovan i punkt 10, att lån som upptagits godtyckligt och utan ekonomiska motiv i enlighet med EU-domstolens praxis utgör rent konstlade upplägg även om räntekostnaderna som sådana inte skiljer sig från dem som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om.

73 Såsom framgår ovan av punkt 12 ovan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det av domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), och särskilt av punkt 56 i denna dom, går att sluta sig till att rättshandlingar som innebär att lån tas upp hos ett företag som är närstående till den skattskyldige per definition inte utgör rent konstlade upplägg när de har företagits på marknadsmässiga villkor.

74 Härvid ska det för det första erinras om att EU-domstolen redan slagit fast att den omständigheten att ett bolag beviljas ett lån från ett annat bolag på villkor som inte motsvarar marknadsmässiga villkor, för den medlemsstat där det låntagande bolaget är hemmahörande utgör en objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående parter för att avgöra om den aktuella transaktionen helt eller delvis utgör ett rent konstlat upplägg vars huvudsakliga syfte är att kringgå denna medlemsstats skattelagstiftning. Det gäller härvid att utröna huruvida lånet i avsaknad av särskilda förbindelser mellan berörda bolag inte skulle ha beviljats eller om det skulle ha avsett ett annat belopp eller beviljats till en annan räntesats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 81).

75 Det följer av denna rättspraxis att prövningen av huruvida kravet på marknadsmässiga villkor är uppfyllt inte endast avser bestämmelserna i låneavtalet beträffande bland annat lånebeloppet och räntesatsen, utan även den ekonomiska grunden för det aktuella lånet och de därmed sammanhängande rättshandlingarna. Denna prövning innebär nämligen en verifiering av den ekonomiska sundheten hos lånet och de därmed sammanhängande rättshandlingarna, varvid det gäller att försäkra sig om att dessa rättshandlingar hade kunnat äga rum även om avtalsparterna hade utgjorts av bolag utan någon speciell relation till varandra.

76 En prövning som syftar till att försäkra sig om att inte bara lånevillkoren i fråga, utan även själva upptagandet av lånet samt de därmed sammanhängande rättshandlingarna överensstämmer med vad bolagen skulle ha kommit överens om under marknadsmässiga förhållanden, är detsamma som att man försäkrar sig om att dessa transaktioner är ekonomiskt förankrade, vilket (såsom framgår av den rättspraxis som det erinrats om ovan i punkterna 57, 59 och 67) är ett av de avgörande kriterierna vid fastställandet av huruvida en transaktion utgör ett rent konstlat upplägg eller ej.

77 För det andra följer det, såsom domstolen erinrade om i domen av den 21 december 2023, BMW Bank m.fl. (C-38/21, C-47/21 och C-232/21, EU:C:2023:1014, punkterna 281 och 283), som meddelades senare än domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), av den allmänna rättsprincip som innebär att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte, att en medlemsstat ska neka att bevilja förmåner enligt bestämmelser i unionsrätten om de inte åberopas av en person i syfte att uppnå bestämmelsernas ändamål, utan i stället i syfte att erhålla en förmån som vederbörande tillerkänns enligt unionsrätten, trots att de i unionsrätten föreskrivna objektiva villkoren för att åtnjuta den begärda förmånen endast är uppfyllda rent formellt, och detta även om det inte föreligger några nationella bestämmelser som föreskriver att förmånen inte ska beviljas.

78 Av detta följer att det inte räcker med att enbart undersöka de formella villkoren för transaktionerna för att kunna bedöma en viss transaktions ekonomiska förankring.

79 För det tredje angav EU-domstolen, i punkt 29 i domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), att den svenska lagstiftning som var i fråga i det målet och de nederländska bestämmelserna om beskattningsenheter skilde sig åt avsevärt när det gällde deras praktiska konsekvenser, även om de påminde om varandra i teorin.

80 EU-domstolen fann nämligen att det specifika syftet med den i det målet aktuella lagstiftningen, som den ansåg ingå som ett led i bekämpandet av aggressiv skatteplanering i form av avdrag för ränteutgifter, inte var att bekämpa rent konstlade upplägg, eftersom även transaktioner som genomfördes på marknadsmässiga villkor, det vill säga på villkor motsvarande dem som skulle ha gällt mellan självständiga bolag, kunde omfattas av avdragsförbudet. Det berörda bolagets avsikt att ta upp ett lån, av i huvudsak skattemässiga skäl, var nämligen ett tillräckligt skäl för att neka avdrag i en gränsöverskridande situation (dom av den 20 januari 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkterna 52–54).

81 Domstolen påpekade även att den lagstiftning som var aktuell i det mål som avgjordes genom domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 53), kunde tillämpas på skulder som uppstått till följd av civilrättsliga transaktioner, det vill säga sådana som det avtalats om på marknadsmässiga villkor, även sådana skulder som inte ingår i rent konstlade upplägg.

82 Härav följer att EU-domstolen i den domen inte tog ställning till den situation som lagstiftningen i det nationella målet hanterar, varigenom det specifika syftet att bekämpa rent konstlade upplägg eftersträvas, såsom framgår av punkterna 60 och 61 i förevarande dom, nämligen den situationen att lån har upptagits utan ekonomiska skäl, samtidigt som lånevillkoren motsvarar de villkor som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om.

83 Framför allt, vilket framgår av domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), hade den ekonomiska sundheten hos det lån och de därmed sammanhängande handlingarna som var i fråga i det målet varken ifrågasatts vid domstolen eller undersökts av denna.

84 Det går följaktligen inte att av punkt 56 i domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), dra slutsatsen att det i situationer där ett lån och de därmed sammanhängande handlingarna inte är motiverade av ekonomiska överväganden gäller att den omständigheten i sig att lånevillkoren motsvarar dem som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om innebär att nämnda lån och handlingar per definition inte utgör rent konstlade upplägg.

85 Följaktligen förefaller kravet på att styrka att ett lån och den därmed sammanhängande rättshandlingen till övervägande del grundas på ekonomiska överväganden inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet.

86 Den hänskjutande domstolen vill dessutom få klarhet i huruvida regeln att hela avdraget ska underkännas inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet. Den hänskjutande domstolen har härvid hänvisat till att EU-domstolen i punkt 51 i domen av den 20 januari 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), erinrade om sin rättspraxis på området där följande fastslås: När skattemyndigheten efter undersökningen av uppgifterna om de eventuella affärsmässiga skäl som gjort att en viss transaktion ingåtts, drar slutsatsen att ett lån som en skattskyldig person har upptagit hos ett närstående företag utgör ett rent konstlat upplägg som

inte betingas av några verkliga affärsmässiga skäl, kräver proportionalitetsprincipen att avdragsrätt endast får vägras för den del av räntan på detta lån som överstiger vad som skulle ha avtalats om det inte hade förelegat några särskilda förbindelser mellan parterna.

87 När det artificiella hos en viss rättshandling ligger i att en osedvanligt hög ränta tas ut på ett koncerninternt lån, som i övrigt är ekonomiskt förankrat, innebär proportionalitetsprincipen, såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 103–105 i sitt förslag till avgörande, att en korrigering ska göras för den del av räntan på lånet som överstiger den normala marknadsräntan. Att helt neka avdrag för dessa räntor skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att motverka rent konstlade upplägg.

88 I de situationer där det aktuella lånet som sådant inte är ekonomiskt motiverat och det aldrig skulle ha upptagits om det inte hade förelegat någon speciell relation mellan de berörda bolagen och den eftersträvade skattefördelen inte hade funnits, gäller däremot att det är förenligt med proportionalitetsprincipen att neka avdrag för hela räntan, eftersom ett sådant rent konstlat upplägg ska lämnas utan avseende av skattemyndigheterna vid fastställandet av den bolagsskatt som ska betalas. Att endast neka avdrag för en del av den ränta som betalats på lånet skulle möjliggöra för den skattskyldige att erhålla en del av, eller till och med hela, den skattefördel som denne velat uppnå genom sitt regelmissbruk, vilket skulle göra systemet inkonsekvent.

89 En sådan lagstiftning strider inte heller mot de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen och som måste vara uppfyllda för att en lagstiftning inte ska anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 59).

90 Domstolen har i detta avseende slagit fast att rättssäkerhetsprincipen innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

91 Såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 87 och 88 i sitt förslag till avgörande är det oundvikligt att en bestämmelse som syftar till att motverka missbruk använder abstrakta begrepp som kan fånga in de flesta av de upplägg som har skapats för skatteundandragande och skatteflykt.

92 Användningen av abstrakta begrepp innebär emellertid inte att skattemyndigheten helt skönsmässigt kan besluta om hur den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet ska tillämpas, och därmed göra dess verkningar oförutsebara. Denna tillämpning – såsom det erinrats om ovan i punkterna 70 och 71 – är nämligen underkastad kriterier som är tydligt fastställda i denna lagstiftning och som gör det möjligt för den skattskyldige att med tillräcklig precision i förväg bestämma regelns tillämpningsområde, och som inte lämnar något utrymme för oklarhet om huruvida den ska tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 57).

93 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken det, för fastställandet av en skattskyldig persons vinst, gäller att avdrag inte till någon del godkänns för räntor som betalats för lån som upptagits hos ett närstående företag, i samband med förvärv eller ökning av innehavet av andel i ett annat företag, vilket till följd av detta förvärv eller denna ökning

blir närstående till den skattskyldige, när lånet anses utgöra ett rent konstlat upplägg, eller en del av ett sådant upplägg, även om villkoren i låneavtalet motsvarar marknadsmässiga villkor och räntebeloppet inte överstiger det belopp som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken det, för fastställandet av en skattskyldig persons vinst, gäller att avdrag inte till någon del godkänns för räntor som betalats för lån som upptagits hos ett närstående företag, i samband med förvärv eller ökning av innehavet av andel i ett annat företag, vilket till följd av detta förvärv eller denna ökning blir närstående till den skattskyldige, när lånet anses utgöra ett rent konstlat upplägg, eller en del av ett sådant upplägg, även om villkoren i låneavtalet motsvarar marknadsmässiga villkor och räntebeloppet inte överstiger det belopp som sinsemellan oberoende företag skulle ha avtalat om.

Underskrifter