Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 22 maj 2025[1]

Mål C-524/23

Europeiska kommissionen
mot

Konungariket Belgien

”Fördragsbrottsförfarande – Införlivande av direktiv (EU) 2016/1164 – Fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion – Unionens lagstiftningsbehörighet – Artikel 115 FEUF – Underlåtenhet att införliva artikel 8.7 i direktivet – Minimiharmonisering – Omfattningen av skyldigheten att införliva direktiv”

I. Inledning

1. Detta fördragsbrottsförfarande avser reglerna mot skatteflyktsmetoder. Direkta skatter såsom bolagsskatt, vilken är i fråga i det aktuella fallet, omfattas i princip av medlemsstaternas finanspolitiska suveränitet och beskattningsrätt. Rådet ansåg emellertid att det var lämpligt att vidta åtgärder mot skatteflyktsmetoder på unionsnivå för att förhindra en fragmentering av den inre marknaden och undanröja inkonsekvenser och snedvridning av marknaden. I detta syfte införde rådet genom direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016[2] (”Anti-Tax Avoidance Directive”, nedan kallat Atad-direktivet) ett unionsomfattande minimiskydd mot skatteflyktsmetoder för de nationella bolagsskattesystemen.

2. Förutom en allmän bestämmelse om förhindrande av missbruk finns det i Atad-direktivet en speciell regel mot skattefördelar genom överföring av vinst till ett utländskt dotterbolag. Ett klassiskt fall är det i vilket ett dotterbolag bildas i ett lågbeskattat land och tillförs kapital och därefter ger ett lån till moderbolaget. Ränteintäkterna beskattas utomlands med en låg skattesats, och inom landet där skattesatsen är högre är de avdragsgilla som rörelsekostnader. Därmed flyttas vinsten till utlandet där skattesatsen är lägre. Enligt Atad-direktivet är Belgien nu skyldigt att tillämpa så kallad tilläggsskatt för utländska kontrollerade bolag (nedan kallade CFC-bolag). Härvid registreras dotterbolagets inkomster utomlands som moderbolagets inkomster inom landet (de räknas in dessa) och beskattas enligt den (högre) belgiska skattesatsen. Genom artikel 8.7 i Atad-direktivet begränsas emellertid denna rättsföljd. Dotterbolagets (lägre) skatt som betalas utomlands ska nämligen kunna dras av från moderbolagets (högre) skatt inom landet.

[1] Originalspråk: tyska.

[2] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (EUT L 193, 2016, s. 1) i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer (EUT L 144, 2017, s. 1). Ändringarna avser emellertid inga bestämmelser som är relevanta i det aktuella fallet.

3. För att ge sin skattebas ett starkare skydd ville Konungariket Belgien emellertid inte tillåta något sådant avdrag och gjorde gällande att Atad-direktivet bara reglerar en minimiharmonisering. Kommissionen ansåg att detta utgjorde ett fördragsbrott.

4. Det fördragsbrottsförfarande som inleddes är särskilt känsligt, för det första, eftersom unionens behörighet att anta detta direktiv inte är otvetydig. Även om alla medlemsstater har gett sitt samtycke till ett direktiv kan detta varken motivera eller ersätta en behörighet för unionen som inte föreskrivs i fördragen. För det andra uppkommer den allmänna unionsrättsliga frågan om vilket utrymme för skönsmässig bedömning medlemsstaterna har när direktiv om minimiharmonisering införlivas vilka även innehåller detaljerade bestämmelser om undantag.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. Genom Atad-direktivet införs enligt dess rubrik regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion.

6. I direktivets skäl 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 och 16 förklaras bakgrunden till att det antogs.

”(1) De nuvarande politiska prioriteringarna inom området internationell beskattning belyser behovet att säkerställa att skatt betalas där vinster och mervärde skapas. Det är därmed viktigt att återupprätta förtroendet för att skattesystemen är rättvisa och ge regeringarna möjlighet att effektivt utöva sin suveränitet på skatteområdet. …

(2) … Det är avgörande för en väl fungerande inre marknad att medlemsstaterna åtminstone genomför sina åtaganden enligt BEPS[3] och, mer allmänt, vidtar åtgärder för att motverka skatteflyktsmetoder och säkerställa en rättvis och effektiv beskattning i unionen på ett tillräckligt konsekvent och samordnat sätt. …

(3) Det är nödvändigt att fastställa regler för att stärka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering på den inre marknaden. …

(5) Det är nödvändigt att fastställa regler mot erodering av skattebasen på den inre marknaden och motflyttning av vinster från den inre marknaden. Det är nödvändigt med regler på följande områden för att bidra till att uppnå det målet: begränsade ränteavdrag, utflyttningsbeskattning, en allmän regel mot missbruk, regler om utländska kontrollerade bolag och regler för att motverka hybrida missmatchningar. Om tillämpningen av dessa regler ger upphov till dubbelbeskattning bör skattebetalarna få skattelättnader genom avdrag för den skatt som erlagts i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, allt efter omständigheterna. Dessa regler bör därför inte bara syfta till att motverka skatteflyktsmetoder utan också undvika att skapa andra hinder på marknaden, som exempelvis dubbelbeskattning.

[3] Rekommendationer om åtgärder inom ramen för initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).

(11) Allmänna regler mot missbruk ingår i skattesystemen för att motverka skatteflyktsmetoder som ännu inte har behandlats genom särskilt riktade bestämmelser. Dessa regler har därför till syfte att täcka luckor och bör inte påverka tillämpningen av specifika regler för att motverka missbruk. …

(12) Reglerna om utländska kontrollerade bolag (CFC) får till följd att inkomster från ett lågt beskattat kontrollerat dotterbolag omfördelas till dess moderbolag. Då blir moderbolaget skattskyldigt för inkomsten i den stat där det är skattemässigt hemmahörande. … I syfte att säkerställa en högre skyddsnivå skulle medlemsstaterna kunna sänka tröskelvärdet för kontroll eller använda ett högre tröskelvärde vid jämförelse av den faktiska bolagsskatt som betalats med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat. …

(16) Med tanke på att ett viktigt mål med detta direktiv är att förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot gränsöverskridande skatteflyktsmetoder, kan detta inte i tillräcklig utsträckning uppnås av medlemsstaterna var för sig. … På grund av det faktum att en stor del av ineffektiviteten på den inre marknaden främst skapar problem av gränsöverskridande karaktär måste avhjälpande åtgärder antas på unionsnivå. … I enlighet med proportionalitetsprincipen … går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. Genom att fastställa en minsta skyddsnivå för den inre marknaden syftar detta direktiv endast till att uppnå nödvändig minsta samordning inom unionen för att förverkliga dess mål.”

7. I artikel 3 i Atad-direktivet (”Minsta skyddsnivå”) föreskrivs följande:

”Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebaser.”

8. I artikel 6 i Atad-direktivet (”Allmän regel mot missbruk”) föreskrivs följande i punkterna 1 och 2:

”1. Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del.

2. Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.”

9. Artikel 7 i Atad-direktivet innehåller regler om inbegripande av kontrollerade utländska bolags inkomster i den skattskyldiges beskattningsunderlag. I artikel 7.1 definieras begreppet kontrollerat utländskt bolag. Bland annat måste den skattskyldige inneha mer än 50 procent av rösträtterna, kapitalet eller rätten till vinst. För tilläggsskatten för CFC-bolag ges medlemsstaterna enligt artikel 7.2 a och b möjlighet att välja mellan två alternativ:

”Om ett subjekt eller ett fast driftsställe betraktas som ett kontrollerat utländskt bolag enligt punkt 1 ska den skattskyldiges medlemsstat i skattebasen inbegripa

a) ett subjekts ej utdelade inkomster eller det fasta driftsställets inkomster, från kategorierna …

eller

b) ett subjekts eller ett fast driftsställes ej utdelade inkomster från icke-genuina arrangemang som har genomförts med det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel.

Vid tillämpning av detta led ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den mån som subjektet eller det fasta driftsstället inte skulle äga tillgångarna eller inte skulle ha åtagit sig de risker som genererar hela eller delar av dess inkomster om det inte kontrollerades av ett företag i vilket de betydelsefulla funktioner som utförs av personer, som är relevanta för dessa tillgångar och risker, utförs och som är av stor betydelse för att generera det kontrollerade företagets inkomster.”

10. I artikel 8 (”Beräkning av kontrollerade utländska bolags inkomster”) föreskrivs följande i punkt 2:

”Om artikel 7.2 b tillämpas ska de inkomster som ska inbegripas i den skattskyldiges skattebas begränsas till belopp som genereras genom de tillgångar och risker som är kopplade till de betydelsefulla funktioner som utförs av personer i det kontrollerande företaget. Allokeringen av kontrollerade utländska bolags inkomster ska beräknas i enlighet med armlängdsprincipen.”

11. I artikel 8.7 i Atad-direktivet föreskrivs följande i detta avseende:

”Den skattskyldiges medlemsstat ska medge avdrag för den skatt som subjektet eller det fasta driftsstället har betalat från den skatt som den skattskyldige ska betala i den stat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande eller belägen. Avdraget ska beräknas i enlighet med nationell rätt.”

B. Belgisk rätt

12. Konungariket Belgien har införlivat Atad-direktivet i nationell rätt genom lagen av den 25 december 2017 om en reform av bolagsskatten (M.B., 29.12.2017, s. 116422). Härigenom infördes särskilt – i enlighet med alternativet i artikel 7.2 b i Atad-direktivet – en ny artikel 185/2 i 1992 års lag om inkomstskatt, i vilken föreskrivs en tilläggsskatt för CFC-bolag enbart för icke-genuina arrangemang. Möjligheten att medge avdrag för skatt enligt artikel 8.7 i Atad-direktivet införlivades inte.

III. Bakgrund till tvisten

13. När fristen för att införliva direktivet hade löpt ut den 31 december 2018 (artikel 11.1 i Atad-direktivet) lämnade Konungariket Belgien meddelande till kommissionen om de bestämmelser som hade antagits för att införliva direktivet. När det gällde artikel 8.7 i Atad-direktivet tydde den jämförelsetabell som översändes vid detta tillfälle på att detta alternativ inte hade valts på grund av artikel 3 i samma direktiv (Minsta skyddsnivå). Genom en skrivelse av den 2 juli 2020 uppmanade kommissionen Konungariket Belgien i enlighet med artikel 258 FEUF att avge ett yttrande om den omständigheten att de åtgärder som meddelats inte innehöll några bestämmelser om införlivande av artiklarna 4.4 b, 4.7 och 8.7. Med hänsyn till

artikel 4 tillkännagav Konungariket Belgien i sitt svar av den 24 november 2020 att de nödvändiga ändringarna skulle göras och meddelade kommissionen dessa den 9 mars 2021. Konungariket Belgien avstod däremot från att införliva artikel 8.7.

14. Den 2 december 2021 uppmanade kommissionen i ett motiverat yttrande Konungariket Belgien att inom två månader vidta de nödvändiga åtgärderna för att införliva artikel 8.7. Konungariket Belgien meddelade i sitt svar av den 2 februari 2022 att de nödvändiga åtgärderna för att införliva artikel 8.7 skulle vidtas under första halvåret 2022. Den 10 januari 2023 meddelade de belgiska myndigheterna kommissionen att den belgiska regeringen inte kunde nå politisk enighet om att vidta åtgärder för att införliva artikel 8.7 och att Konungariket Belgien därför vidhöll sin ståndpunkt när det gällde att inte införliva artikel 8.7. Den belgiska bestämmelsen tillämpas enligt de belgiska myndigheterna endast i samband med skattefusk. Där har den avskräckande verkan stor betydelse, och det är olämpligt att medge avdrag för utländska skatter. Sådana intäkter har ändå inte beskattats hittills, varför ännu inget bolag har drabbats av nackdelar genom att denna bestämmelse tillämpats.

IV. Yrkanden och förfarandet vid EU-domstolen

15. Genom en inlaga av den 11 augusti 2023 väckte kommissionen talan i enlighet med artikel 258 andra stycket FEUF mot Konungariket Belgien och yrkade att domstolen skulle

– fastställa att Konungariket Belgien hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (EUT L 193, 2016, s. 1) genom att inte anta de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att iaktta artikel 8.7 i detta direktiv, och

– förplikta Konungariket Belgien att ersätta rättegångskostnaderna.

16. Konungariket Belgien har yrkat att domstolen ska

– avvisa eller, i andra hand, ogilla kommissionens talan, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

17. Konungariket Nederländerna har intervenerat till stöd för Konungariket Belgien.

18. Parterna har yttrat sig skriftligen och – med undantag av Konungariket Nederländerna – muntligen vid förhandlingen den 21 oktober 2024.

V. Bedömning

A. Upptagande till sakprövning

19. Konungariket Belgien anser att talan inte kan tas upp till sakprövning, eftersom kommissionen inte tillräckligt klart och precist redogjorde för de grunder som åberopades i det motiverade yttrandet och i ansökan varigenom talan väckts. Detta argument kan inte godtas.

20. Enligt artikel 21 första stycket andra meningen i stadgan för Europeiska unionens domstol och artikel 120 c i domstolens rättegångsregler ska ansökan innehålla uppgifter om tvisteföremålet och en kort framställning av grunderna för talan; dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden kan förbereda sitt försvar och domstolen utöva sin kontroll. [4]

21. Det följer av fast rättspraxis att saken i ett mål om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF fastställs genom kommissionens motiverade yttrande. Talan måste alltså avse samma skäl och grunder som detta yttrande. [5] Det krävs emellertid inte att det råder fullständig överensstämmelse mellan anmärkningarna i det motiverade yttrandet och yrkandena i ansökan. Det tvisteföremål som har fastställts i det motiverade yttrandet får bara inte utvidgas eller ändras. [6]

22. I ansökan av den 11 augusti 2023 yrkade kommissionen att domstolen skulle fastställa att Konungariket Belgien hade åsidosatt sina skyldigheter enligt Atad-direktivet genom att inte införliva artikel 8.7 i samma direktiv på föreskrivet sätt. Den omständigheten att kommissionen talade om felaktigt införlivande av artikel 8.7 i Atad-direktivet, medan det i det motiverade yttrandet ännu var tal om att direktivet inte hade införlivats, innebär inte att tvisteföremålet har ändrats. Ett felaktigt införlivande omfattar också varianten helt uteblivet införlivande, vilket förklarar kommissionens terminologi. I ansökan har kommissionen fortfarande i huvudsak kritiserat att artikel 8.7 i Atad-direktivet inte har införlivats. Talan grundade sig såtillvida på samma skäl och samma argument som det motiverade yttrandet. Talan kan således tas upp till sakprövning.

B. Huruvida talan är välgrundad

23. Det ska klargöras huruvida Konungariket Belgien, som hade valt att tillämpa en tilläggsskatt för CFC-bolag endast *vid icke-genuina arrangemang* enligt artikel 7.2 b i Atad-direktivet, har åsidosatt sin skyldighet enligt direktivet att införliva bestämmelsen, eftersom möjligheten att medge avdrag för skatt enligt artikel 8.7 i Atad-direktivet inte hade införlivats.

24. En förutsättning för detta är till att börja med att Konungariket Belgien var skyldigt att införliva direktivet. Det är i princip bara fallet om den unionsrättsakt som skulle införlivas också antagits på ett korrekt sätt. Jag kommer därför till att börja med att gå in på huruvida unionen hade behörighet att anta Atad-direktivet och på huruvida EU-domstolen över huvud taget har befogenhet att pröva denna fråga inom ramen för ett fördragsbrottsförfarande, oberoende av om parterna har ingett ett motsvarande klagomål (se avsnitt 1). Därefter kommer jag att behandla Konungariket Belgiens svaromål. Konungariket Belgien har till att börja med gjort gällande att det i artikel 8.7 andra meningen i Atad-direktivet hänvisas till nationell rätt för beräkning av skatteavdraget (se avsnitt 2). Vidare är artikel 8.7 i Atad-direktivet inte tillämplig på tilläggsskatten för CFC-bolag enligt artikel 7.2 b i Atad-direktivet, vilket ger anledning till frågor om förhållandet till den allmänna regeln mot missbruk i artikel 6 i Atad-direktivet (se avsnitt 3). Slutligen ska Atad-direktivet enligt dess artikel 3 inte hindra medlemsstaterna från att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebaser (se avsnitt 4).

[4] Dom av den 10 maj 2012, kommissionen/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 24), dom av den 24 mars 2011, kommissionen/Spanien (C-375/10, ej publicerad, EU:C:2011:184, punkt 10), och dom av den 12 februari 2009, kommissionen/Polen (C-475/07, ej publicerad, EU:C:2009:86, punkt 43).

[5] Se dom av den 8 december 2005, kommissionen/Luxemburg (C-33/04, EU:C:2005:750, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

[6] Dom av den 7 september 2006, kommissionen/Förenade kungariket (C-484/04, EU:C:2006:526, punkt 25), och dom av den 14 juli 2005, kommissionen/Tyskland (C-433/03, EU:C:2005:462, punkt 28).

1. Unionens behörighet att anta Atad-direktivet

25. I doktrinen har det framförts allvarliga tvivel på om antagandet av Atad-direktivet omfattas av unionens lagstiftningsbehörighet.[7] I lagstiftningsförfarandet hade även Malta[8] och Sverige[9] uttryckt oro genom motiverade yttranden vad gäller lagstiftningsbehörigheten. Dessa tvivel förefaller i själva verket motiverade (se led a). Unionens behörighet att anta Atad-direktivet kan emellertid inte klarläggas i detta fördragsbrottsförfarande (se led b).

a) Tvivel på unionens behörighet att anta Atad-direktivet

26. Unionen är i enlighet med principen om tilldelade befogenheter (artikel 5.1 första meningen och 5.2 FEU) endast behörig i den mån den har getts lagstiftningsbehörighet genom en konkret behörighetsregel. Unionen antog Atad-direktivet med stöd av artikel 115 FEUF, enligt vilken rådet får ”utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion”. En direkt inverkan på den inre marknadens funktion skulle kunna bero på en inskränkning av de grundläggande friheterna[10] eller på märkbara snedvridningar av konkurrensen mellan de berörda företagen.[11]

27. Unionslagstiftaren tycks anse att den inre marknaden i första hand gynnas genom att skatteflyktsmetoder motverkas.[12] Därigenom undanröjer Atad-direktivet emellertid inga inskränkningar av de grundläggande friheter som följer av befintliga nationella bestämmelser. Genom att det ålägger medlemsstaterna att införa ett enhetligt minimiskydd av de nationella bolagsskattesystemen för att motverka skatteflyktsmetoder begränsar det i stället företagens möjligheter att bedriva verksamhet över gränserna. Det hindrar därigenom utövandet av de grundläggande friheterna i stället för att främja dem.[13]

7 Se, exempelvis, de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), s. 199 (204), Traversa, E./Possoz M., *L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne*, i: Revue des affaires européennes 2018, s. 611 (s. 624 och 625), Brokelind C., ”The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?”, i: Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (red.), *International Taxation in a Changing Landscape - Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, s. 45 (s. 48 och 49), Haslehner, W., ”The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order”, i: Haslehner, W. m.fl. (red.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, s. 32 (s. 38 och 39), Hey, J., *Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)*, i: Steuer und Wirtschaft 2017, s. 248 (s. 254 och 262); Oppel, F., *BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen*, i: Internationales Steuerrecht 2016, s. 797 (s. 798 och 799).

8 Europaparlamentet – Utskottet för rättsliga frågor, 5.9.2016, Motiverat yttrande från det maltesiska parlamentet beträffande förslaget till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion (COM(2016) 26 – C8-0031/2016–2016/0011(CNS)).

9 Europaparlamentet – Utskottet för rättsliga frågor, 25.4.2016, Motiverat yttrande från Sveriges riksdag beträffande förslaget till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion (COM(2016) 26 – C8 0031/2016–2016/0011(CNS)).

10 Se även, för ett liknande resonemang – dock inte beträffande artikel 115 FEUF – dom av den 5 oktober 2000, Tyskland/parlamentet och rådet (C-376/98, EU:C:2000:544, punkt 95), se även, beträffande artikel 115 FEUF, delar av den tyskspråkiga doktrinen: Korte, S., i: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, sjätte upplagan 2022, FEUF artikel 115, punkt 9, Tietje, C., i: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, supplement 83, juli 2024, FEUF artikel 115, punkt 22 och följande punkter, Herrnfeld, H.-H., i: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, fjärde upplagan 2019, FEUF artikel 115, punkt 4.

11 Dom av den 18 mars 1980, kommissionen/Italien (91/79, EU:C:1980:85, punkt 8).

12 Se, exempelvis, skäl 2: ”… Det är avgörande för en väl fungerande inre marknad att medlemsstaterna åtminstone genomför sina åtaganden enligt BEPS och, mer allmänt, vidtar åtgärder för att motverka skatteflyktsmetoder och säkerställa en rättvis och effektiv beskattning i unionen på ett tillräckligt konsekvent och samordnat sätt …” och skäl 16: ”Med tanke på att ett viktigt mål med detta direktiv är att förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot gränsöverskridande skatteflyktsmetoder, …”

13 Haslehner, W., ”The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order”, i: Haslehner, W. m.fl. (red.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, s. 32 (s. 39), de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), s. 199 (s. 202), Schönfeld, J./Ellenrieder, B., *Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es ”gegen Primärrecht immunisiertes Recht”*?, i: Steuer und Wirtschaft 2019, s. 253 (s. 261 och följande sidor).

28. EU-domstolen har hittills alltid ansett att åtgärder för att motverka skatteflyktsmetoder utgör inskränkningar av de grundläggande friheterna som måste motiveras, vilket främst gäller inskränkningar av etableringsfriheten och av den fria rörligheten för kapital. Särskilt utflyttningsbeskattningen [14] och även tilläggsskatten för CFC-bolag [15] har tidigare varit föremål för EU-domstolens praxis i detta avseende. Eftersom iakttagandet av ekonomiska aktörers grundläggande friheter främjar den inre marknadens funktion förefaller det motsägelsefullt att en inskränkning av samma grundläggande friheter kan främja samma mål. [16]

29. Om unionslagstiftaren anser att en tillnärmning av lagar och författningar och den därmed sammanhängande minskningen av snedvridningarna på marknaden främjar den inre marknaden [17] räcker detta i princip inte ensamt för att motivera behörighet enligt artikel 115 FEUF. Harmonisering är inte något självändamål. Principen om tilldelade befogenheter skulle sakna betydelse om unionen gavs obegränsad befogenhet att införa enhetliga rättsregler med motiveringen att detta i sig främjar den inre marknadens funktion. Kravet på *direkt påverkan* på den inre marknadens funktion skulle därmed vara obsolet. Följaktligen begränsade EU-domstolen också den rättsliga grunden i artikel 100a i EG-fördraget (nu artikel 114 FEUF) till undanröjande av *märkbara* snedvridningar av konkurrensen. [18]

30. I detta avseende har EU-domstolen beträffande artikel 114 FEUF (tidigare artikel 100a i EG-fördraget), som tillåter tillnärmning av medlemsstaternas regler som avser den inre marknadens funktion, angett följande med hänsyn till att denna effekt måste vara märkbar: [19]

”Vid prövningen av huruvida ett direktiv som antagits med stöd av artikel 100a i fördraget är lagenligt skall domstolen bedöma om de snedvridningar av konkurrensen som rättsakten har till syfte att undanröja är märkbara (hänvisning). Om det inte uppställdes något sådant krav skulle gemenskapslagstiftarens behörighet i praktiken vara obegränsad. De nationella författningarna skiljer sig ofta åt vad gäller villkoren för att utöva den verksamhet som lagstiftningen avser, vilket direkt eller indirekt påverkar konkurrensvillkoren för de berörda företagen. Härav följer att det skulle strida mot principen … att gemenskapen tilldelas sina befogenheter, om artikel 100a samt artiklarna 57.2 och 66 i fördraget skulle tolkas så, att gemenskapslagstiftaren med stöd av dessa artiklar kan undanröja obetydliga snedvridningar av konkurrensen.”

31. Detta uttalande gäller enligt min uppfattning även för en prövning av huruvida ett direktiv som har antagits med stöd av artikel 115 FEUF är lagenligt. Av en jämförelse av behörighetsgrunderna på området indirekta (artikel 113 FEUF, ”vara nödvändig” för den inre marknadens funktion) och direkta skatter eller avgifter (artikel 115 FEUF, ”direkt inverkar på den inre marknadens … funktion”) följer också att det krävs en högre grad av motivering för direkta skatter eller avgifter när det gäller inverkan på den inre marknadens funktion än för indirekta

[14] Dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 36), dom av den 23 januari 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 43), dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 41), dom av den 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkterna 32–39).

[15] Dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkterna 55–58), dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 46).

[16] Se även, med hänsyn till den nyligen införda obligatoriska reciprocitetsregeln i moder- och dotterbolagsdirektivet, M., *Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar*?, i: Internationales Steuerrecht 2014, s. 825 (s. 828).

[17] Se skäl 2: ”… Dessutom kan bara ett gemensamt ramverk förhindra en fragmentering av marknaden och få ett slut på nuvarande bristande överensstämmelse och snedvridning av marknaden. …”

[18] Dom av den 11 juni 1991, kommissionen/rådet (C-300/89, EU:C:1991:244, punkt 23, som i denna dom bara godtas när bestämmelserna leder till olika produktionskostnader). Se även dom av den 5 oktober 2000, Tyskland/parlamentet och rådet (C-376/98, EU:C:2000:544, punkt 106 och följande punkter).

[19] Dom av den 5 oktober 2000, Tyskland/parlamentet och rådet (C-376/98, EU:C:2000:544, punkterna 106 och 107).

skatter eller avgifter vars harmonisering bara måste ”vara nödvändig”. Hur detta ska vara fallet när det gäller bestämmelserna i Atad-direktivet framgår i varje fall inte vid en första anblick. Det verkar i detta avseende tveksamt om Atad-direktivet kan stödjas på den rättsliga grunden i artikel 115 FEUF.

b) Prövning av behörighet i ett fördragsbrottsförfarande

32. I samband med en talan om fördragsbrott finns det emellertid enligt EU-domstolens fasta praxis en presumtion för att unionens agerande är lagenligt. [20] En medlemsstat kan till exempel i normala fall inte göra gällande att ett direktiv är lagstridigt för att försvara sig mot en talan om fördragsbrott som grundas på underlåtenhet att genomföra direktivet. [21] Den kan i stället väcka talan om ogiltighetsförklaring för att ifrågasätta lagligheten hos unionens agerande. [22]

33. Av EU-domstolens praxis följer emellertid även att något annat kan gälla om rättsakten i fråga är behäftad med särskilt allvarliga och uppenbara fel, så att den skulle kunna kvalificeras som en rättsakt som är en nullitet. [23] Frågan huruvida avsaknad av lagstiftningsbehörighet utgör ett sådant särskilt allvarligt och uppenbart fel har domstolen hittills lämnat öppen. [24]

34. En fråga som har nära samband med detta är frågan huruvida domstolen över huvud taget kan pröva lagstiftningsbehörigheten med avseende på rättsakten ex officio. Ingen av parterna har gjort gällande att unionen inte har behörighet. Ingen av medlemsstaterna har heller ifrågasatt unionens behörighet att anta direktivet genom en ogiltighetstalan. [25]

35. Något som talar för en befogenhet att göra en prövning ex officio är emellertid den särskilda konstitutionella betydelse som behörighetsfördelningen i unionen har när det gäller principen om tilldelade befogenheter (artikel 5.1 första meningen och 5.2 FEU). [26] Eftersom ett majoritetsbeslut inte kan påverka vare sig denna princip eller lagstiftningsbehörigheten, kan en enhällighet som har uppnåtts under lagstiftningsförfarandet inte ändra detta resultat. Endast genom en ändring av fördragen kan unionen ges nya befogenheter enligt principen om tilldelade befogenheter. Eftersom dessa emellertid alltid måste ratificeras av de nationella parlamenten utgör principen om demokrati (artikel 2 första meningen FEU) också hinder för att upprätthålla en rättsakt som antagits i strid med unionens behörighet. I rättspraxis finns också sådant som tyder på att en prövning ex officio av lagligheten i domstol kommer i fråga om det saknas tillräcklig rättslig grund. [27]

[20] Dom av den 15 juni 1994, kommissionen/BASF m.fl. (C-137/92, EU:C:1994:247, punkterna 48–50 och där angiven rättspraxis).

[21] Se dom av den 5 mars 2015, kommissionen/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

[22] Se dom av den 26 juni 2003, kommissionen/Spanien (C-404/00, EU:C:2003:373, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

[23] Dom av den 6 mars 2008, kommissionen/Spanien (C-196/07, ej publicerad, EU:C:2008:146, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

[24] Dom av den 11 oktober 2016, kommissionen/Italien (C-601/14, EU:C:2016:759, punkt 33 och följande punkter).

[25] Se, beträffande det svenska och det maltesiska parlamentets yttranden i lagstiftningsförfarandet enligt artikel 6 i protokoll (nr 2) om subsidiaritet och proportionalitet (EUT C 115, 2008, s. 206): Europaparlamentet – Utskottet för rättsliga frågor, 25.4.2016, Motiverat yttrande från den svenska riksdagen beträffande förslaget till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion (COM(2016) 26 – C8-0031/2016–2016/0011(CNS), och Europaparlamentet – Utskottet för rättsliga frågor, 5.9.2016, Motiverat yttrande från det maltesiska parlamentet beträffande förslaget till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion (COM(2016) 26 – C8-0031/2016–2016/0011(CNS)).

[26] Dom av den 14 juni 2016, parlamentet/rådet (C-263/14, EU:C:2016:435, punkt 42), se dessutom yttrande 2/00 (Cartagenaprotokollet om biosäkerhet) av den 6 december 2001 (EU:C:2001:664, punkt 5).

[27] Se mitt förslag till avgörande i de förenade målen ECB/Corneli och kommissionen/ECB (C-777/22 P och C-789/22 P, EU:C:2024:973, punkt 130 med hänvisning till tribunalens dom av den 12 juni 2019, RV/kommissionen, T-167/17, EU:T:2019:404, punkterna 59–61, och förslag till avgörande av generaladvokaten Pikamäe i målet EUIPO/Neoperl, C-93/23 P, EU:C:2024:751, punkt 72 och följande punkter).

36. Beslutet att alltid pröva unionens lagstiftningsbehörighet ex officio även i ett fördragsbrottsförfarande bör emellertid fattas av domstolens stora avdelning. Domstolen beslutade sig tidigare medvetet för att inte hänskjuta detta mål till stora avdelningen. Frågan måste således lämnas därhän i förevarande mål.

c) Förslag till avgörande i denna del

37. Trots tvivel på unionens lagstiftningsbehörighet när det gäller Atad-direktivet måste denna fråga lämnas därhän i förevarande fördragsbrottsförfarande. Frågan om behörighet skulle väl för närvarande bara kunna klarläggas genom ett mål om förhandsavgörande där frågan om Atad-direktivets giltighet ställs.

2. Betydelsen av hänvisningen till nationell rätt för beräkning av skatteavdraget i artikel 8.7 andra meningen i Atad-direktivet

38. I materiellt hänseende har Konungariket Belgien till sitt försvar framfört att artikel 8.7 andra meningen i Atad-direktivet, där det hänvisas till nationell rätt för beräkning av det skatteavdrag som föreskrivs i artikel 8.7 första meningen i Atad-direktivet, ger medlemsstaterna möjlighet att också helt avstå från att göra ett skatteavdrag. I artikel 8.7 andra meningen i Atad-direktivet anges slutligen att avdraget ”ska beräknas i enlighet med nationell rätt”.

39. Detta argument kan emellertid inte godtas, eftersom artikel 8.7 andra meningen Atad har en annan funktion. Om dotterbolaget bara har en del av sina inkomster utomlands genom icke-genuina arrangemang i den mening som avses i artikel 7.2 b i Atad-direktivet anges i artikel 8.2 i samma direktiv att också endast dessa inkomster ska inbegripas i skattebasen för en skattskyldig som har säte inom landet (i detta exempel moderbolaget) och således beskattas i bolagets hemviststat (Belgien i det aktuella fallet). Resten av inkomsterna ska sedan fortfarande beskattas utomlands. Med detta har emellertid ännu inte klargjorts hur den del av det belopp som det utländska kontrollerade bolaget har betalat i skatt i sin hemviststat ska beräknas som är hänförligt till det icke-genuina arrangemanget och således ska dras av från det inhemska skattskyldiga bolagets skatteskuld.

40. Denna fråga klargörs i artikel 8.7 andra meningen i Atad-direktivet och härigenom undviks att de nationella skattemyndigheterna i hemviststaten blir tvungna att göra en hypotetisk prövning i enlighet med hemviststatens lagstiftning av den skatt som skulle ha betalats om det inte hade rört sig om ett icke-genuint arrangemang. Bestämmelsen tillåter i detta avseende en beräkning enligt nationell rätt.

41. Såsom kommissionen helt riktigt har konstaterat ger artikel 8.7 andra meningen i Atad-direktivet således endast medlemsstaterna befogenhet att bestämma beräkningsmetoden för skatteavdraget, men däremot inte att helt avstå från detta. Detta följer också av styckets ordalydelse där det talas om ”beräknas” och som därmed enbart avser frågan om ”hur (stort)” avdraget ska vara, varvid det (jakande) svaret på ”om” emellertid redan förutsätts. Att avstå från möjligheten att dra av den skatt som har betalats utomlands var således inte möjligt redan på grund av artikel 8.7 andra meningen i Atad-direktivet.

3. Tillämpning av artikel 8.7 i Atad-direktivet på artikel 7.2 b

42. Konungariket Belgien anser också att artikel 8.7 i Atad-direktivet inte behöver införlivas om artikel 7.2 b i samma direktiv tillämpas. Artikel 7.2 b i Atad-direktivet avser enligt Konungariket Belgien enbart icke-genuina arrangemang vars huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel, följaktligen avses enbart konstlade arrangemang av skatterättsliga skäl. I dessa fall äger ingen verklig förflyttning av varor, tjänster, kapital och personer rum på den inre marknaden. Ett avstående från att göra ett skatteavdrag skapar därför inget hinder på marknaden.

43. Medlemsstaterna är skyldiga att i vederbörlig ordning helt och fullt införliva direktiv.[28] Detta innebär i princip att direktivets samtliga bestämmelser ska införlivas.[29] Om artikel 8.7 i Atad-direktivet emellertid redan från början inte var tillämplig på artikel 7.2 b i samma direktiv skulle medlemsstaterna, vid införlivandet av det sistnämnda alternativet, vara befriade från skyldigheten att införliva artikel 8.7 i Atad-direktivet. Detta ska fastställas genom en tolkning[30] av denna bestämmelse.

44. Såsom kommissionen helt riktigt har påpekat är artikel 8.7 i Atad-direktivet, till skillnad från artikel 8.1 och 8.2, enligt dess lydelse inte begränsad till ett av de båda leden i artikel 7.2 i samma direktiv. Detta talar för att den möjlighet att göra avdrag som förskrivs i artikel 8.7 enligt unionslagstiftarens avsikt också ska tillämpas på de icke-genuina arrangemang som regleras i artikel 7.2 b i Atad-direktivet och vilka därför också måste införlivas med nationell rätt.

45. Jag anser emellertid att artikel 8.7 i Atad-direktivet inte är tillämplig på artikel 7.2 b i samma direktiv i systematiskt och teleologiskt hänseende. Vid icke-genuina arrangemang uppkommer redan som regel ingen dubbelbeskattning, varför bestämmelsen skulle sakna betydelse (se led a). Om det i praktiken ändå fortfarande finns en risk, det vill säga för att bli tvungen att göra en större insats för att undvika dubbelbeskattning, är detta avsett att avskräcka från icke-genuina arrangemang som har till syfte att flytta vinster till lågbeskattade länder utomlands (se led b).

a) Möjligheten att göra avdrag enligt artikel 8.7 saknar som regel betydelse i de fall som anges i artikel 7.2 b

46. Det ska klarläggas huruvida artikel 8.7 i Atad-direktivet (skatteavdrag) över huvud taget kan tillämpas på artikel 7.2 b i samma direktiv (icke-genuina arrangemang genom vilka vinster flyttas till lågskatteländer) eller om detta inte bör frångås av systematiska och teleologiska skäl.

47. I artikel 7.2 b i Atad-direktivet uppställs principen att det kontrollerade utländska bolagets inkomster som härrör från icke-genuina arrangemang ska inbegripas i skattebasen för det skattskyldiga bolaget med hemvist inom landet. Genom denna regel ska det skattskyldiga bolaget beskattas på samma sätt som det skulle beskattas utan det icke-genuina arrangemanget. Det kontrollerade utländska bolagets inkomster ska därför inbegripas i det kontrollerande skattskyldiga bolagets inkomster i den mån de härrör från icke-genuina arrangemang. Artikel 8.7 i Atad-direktivet avviker från denna princip såtillvida att det kontrollerade utländska bolagets

[28] Dom av den 22 december 2010, Gavieiro Gavieiro och Iglesias Torres (C-444/09 och C-456/09, EU:C:2010:819, punkt 64), och dom av den 27 oktober 2011, kommissionen/Polen (C-311/10, ej publicerad, EU:C:2011:702, punkt 59).

[29] Dom av den 14 januari 2010, kommissionen/Republiken Tjeckien (C-343/08, EU:C:2010:14, punkterna 39–42).

[30] Se, beträffande en tolkning av en bestämmelse utifrån dess lydelse, sammanhang och mål, dom av den 4 maj 2010, TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

inkomster, på grund av det föreskrivna skatteavdraget, inte längre beskattas i sin helhet, utan endast med ett belopp som motsvarar differensen mellan de båda skattesatserna för bolag inom landet och utomlands.

1) Huruvida bedömningen strider mot den allmänna rättsföljden av ett icke-genuint arrangemang

48. Den allmänna tanken att konstlade bolagsrättsliga strukturer som huvudsakligen syftar till att uppnå skattefördelar helt ska ignoreras ligger emellertid till grund för bestämmelserna i Atad-direktivet för åtgärder mot missbruk. Skattelagstiftningen utgår då från de ekonomiska omständigheterna för skatteberäkningen, och inte från den bolagsrättsliga eller avtalsgrundade konstruktionen. Detta framgår mycket tydligt av artikel 6.2 i Atad-direktivet, som innehåller det allmänna kriteriet för undvikande av missbruk. Den har följande lydelse: ”Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.”

49. Rättsföljden av ett icke-genuint arrangemang är således att det ignoreras. Man ska utgå från den situation som hade förelegat om det icke-genuina arrangemanget inte hade förekommit, vilket EU-domstolen tidigare har slagit fast vid flera tillfällen även utanför tillämpningsområdet för Atad-direktivet. [31]

50. Detta gäller både för den medlemsstat där det kontrollerande skattskyldiga bolaget har hemvist och för den medlemsstat där det kontrollerade bolaget har hemvist, vilket följer av ordalydelsen i artikel 6.1 i den tyska språkversionen av Atad-direktivet (”berücksichtigen *die* Mitgliedstaat*en* diese … nicht”). I artikel 6 i Atad-direktivet fördelas slutligen beskattningsrätten för gränsöverskridande situationer mellan de berörda medlemsstaterna genom att det bestäms vem som är ansvarig för beskattning av de inkomster som härrör från icke-genuina arrangemang. Samma inkomster får då inte beskattas en andra gång av den andra medlemsstaten (där det kontrollerade bolaget har hemvist i det aktuella fallet).

51. Principen om att hänsyn inte ska tas till icke-genuina arrangemang, som kommer till uttryck i artikel 6 i Atad-direktivet har även betydelse för de icke-genuina arrangemang som omfattas av artikel 7.2 b i samma direktiv. De icke-genuina arrangemangen definieras visserligen i artikel 6.2 i Atad-direktivet på ett något mer allmänt sätt [32] som arrangemang som inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Genom definitionen i artikel 7.2 b i Atad-direktivet konkretiseras emellertid slutligen denna allmänna definition för fall med kontrollerade utländska bolag.

52. Artikel 7.2 b i Atad-direktivet är såtillvida ett specialfall av tillämpning av artikel 6 i samma direktiv. Dels talas det i artikel 7.2 b första stycket i Atad-direktivet uttryckligen om sådana ”icke-genuina arrangemang som har genomförts med det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel”. Dels utgår artikel 7.2 b andra stycket i Atad-direktivet från den speciella situationen i samband med ett kontrollförhållande. Den omständigheten att det kontrollerade

[31] Dom av den 4 oktober 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punkt 40), dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 46), dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 48), och dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 94). Se, för ett annat resonemang, dom av den 26 februari 2019, T Danmark och Y Denmark (C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135, punkterna 107 och 108).

[32] Skillnaderna betonas av Böhmer, J./Gebhardt, R./Krüger, S./Orlet, P./Pinetz, E., i: Hagemann, T./Kahlenberg, C. (red.), *ATAD Kommentar*, 2019, artikel 7, punkt 198.

bolaget inte skulle vara ägare till tillgångarna om inte det kontrollerande bolagets beslutsfattare utförde nyckelfunktioner eller om de risker genom vilka det får sina inkomster inte hade tagits utgör nämligen ett fall av arrangemang som inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

53. Det framgår såtillvida tydligt att artikel 7.2 b i Atad-direktivet och artikel 6 i samma direktiv ligger nära varandra. Därför måste också rättsföljderna vara anpassade till varandra. Rättsföljden enligt artikel 6 i Atad-direktivet är emellertid att det icke-genuina arrangemanget ska ignoreras av båda medlemsstaterna och i stället ska det genuina arrangemanget beskattas. Det kontrollerade bolagets hemviststat vilket får sina inkomster genom ett icke-genuint arrangemang måste således också behandla dessa inkomster som om de redan från början endast hade uppkommit i det kontrollerande skattskyldiga bolagets hemviststat.

54. När det gäller *de faktiska omständigheterna* kan artikel 7.2 b i Atad-direktivet som *lex specialis* ha företräde framför den allmänna regeln mot missbruk i artikel 6 i samma direktiv (se skäl 11). När det gäller *rättsföljderna* kan artikel 8.7 i Atad-direktivet emellertid inte tillämpas okritiskt på artikel 7.2 b i samma direktiv. I annat fall skulle bedömningen strida mot den rättsföljd som föreskrivs i artikel 6, nämligen att det icke-genuina arrangemanget helt ska ignoreras.

2) Är dubbelbeskattning tänkbar vid ett icke-genuint arrangemang?

55. I detta avseende uppkommer även frågan huruvida dubbelbeskattning över huvud taget är tänkbar i samband med ett icke-genuint arrangemang i den mening som avses i artikel 7.2 b i Atad-direktivet. Konungariket Nederländernas argumentation går också i denna riktning när det förklarar att det utländska kontrollerade bolagets inkomster redan beskattas en gång antingen utomlands eller inom landet enligt de mekanismer som föreskrivs i direktivet.

56. En enhetlig tolkning och tillämpning inom hela unionen av reglerna mot missbruk och därmed också av bestämmelsen om tilläggsskatten för CFC-bolag i artikel 7 i Atad-direktivet säkerställs slutligen av EU-domstolen. Dubbelbeskattning kan följaktligen inte uppkomma. Om ett icke-genuint arrangemang föreligger genom förflyttningen av inkomster till utlandet ska Belgien beskatta inkomsterna, eftersom de skulle ha uppkommit i Belgien om det inte hade funnits något icke-genuint arrangemang. Om inget icke-genuint arrangemang föreligger hänförs inte heller inkomsterna till Belgien, och de beskattas utomlands.

57. Om det ändå finns meningsskiljaktigheter mellan medlemsstaterna när det gäller frågan huruvida det föreligger ett icke-genuint arrangemang bör dessa i enlighet med principen om lojalt samarbete (artikel 4.3 första stycket FEU) lösas med hjälp av de principer som anges i direktivet om skattetvistlösningsmekanismer [33].

58. I de icke-genuina arrangemang som avses i artikel 7.2 b i Atad-direktivet blir därigenom skatteavdraget enligt artikel 8.7 i samma direktiv onödigt, om vinstförflyttningen äger rum mellan två medlemsstater. Vid vinstförflyttning till tredjeländer finns det däremot i regel bestämmelser om motsvarande förfaranden för ömsesidig överenskommelse i dubbelbeskattningsavtalen (se, exempelvis, artikel 25 i OECD:s modellavtal).

[33] Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen (EUT L 265, 2017, s. 1).

59. Om begreppet icke-genuint arrangemang används enhetligt uppkommer följaktligen ingen dubbelbeskattning. Ett avdrag av den skatt som – felaktigt – har betalats utomlands är således inte heller nödvändigt.

3) Skatteavdrag vid icke-genuina arrangemang är kontraproduktivt

60. Även målet med direktivet, nämligen att motverka icke-genuina arrangemang på ett effektivt sätt, talar för att artikel 8.7 i Atad-direktivet (det vill säga skatteavdraget) inte kan tillämpas på de icke-genuina arrangemang som avses i artikel 7.2 b i samma direktiv.

61. Detta ska förtydligas genom följande exempel. Det är – även enligt kommissionens uppfattning – förenligt med målet om minimiharmonisering att vid en mindre differens mellan skattesatserna föreskriva en tilläggsskatt för CFC-bolag som enligt artikel 7.1 första stycket b i Atad-direktivet krävs för en kvalificering som kontrollerat utländskt bolag. Det kan därmed anses vara fråga om ett icke-genuint arrangemang redan när en skillnad mellan skattesatserna på exempelvis 5 procent utnyttjas. Om det kontrollerade utländska bolaget emellertid redan har betalat in bolagsskatt på exempelvis 15 procent, men endast 20 procent ska även betalas in i bolagsskatt i det kontrollerande skattskyldiga bolagets hemviststat, är incitamentet för att vidta åtgärder mot icke-genuina arrangemang ganska lågt, eftersom den egna skatteintäkten då bara är begränsad till differensen (i detta exempel 5 procent). Skatteavdraget skulle helt enkelt minska incitamentet för att motverka icke-genuina arrangemang och har såtillvida kontraproduktiv verkan.

62. För övrigt skulle en tillämpning av artikel 8.7 i Atad-direktivet på artikel 7.2 b i samma direktiv strida mot beskattningsrätten för den stat där det kontrollerande skattskyldiga bolaget har hemvist, eftersom det tvingar denna stat att avstå från sin egentliga beskattningsrätt som motsvarar den skatt som betalats utomlands, trots att det skattskyldiga bolaget har valt ett icke-genuint arrangemang. I normala fall åligger det inte den skattskyldige att genom ett icke-genuint arrangemang avgöra vem som har rätt till skatteintäkten.

63. Det är således inte nödvändigt enligt artikel 7.2 b i Atad-direktivet att tillämpa artikel 8.7 i samma direktiv i fall med icke-genuina arrangemang, och det är inte heller lämpligt. Det skulle också strida mot EU-domstolens fasta praxis enligt vilken ingen otillbörligen får åberopa unionsrättsliga bestämmelser.[34] Eftersom inbegripandet av inkomsterna på grund av ett icke-genuint arrangemang enligt artikel 7.2 b i Atad-direktivet utgör ett specialfall av artikel 6 i samma direktiv (som enligt dess rubrik ska förhindra missbruk och avser icke-genuina arrangemang) skulle enligt denna rättspraxis ingen skattskyldig som har valt ett icke-genuint arrangemang kunna åberopa den fördel som följer av möjligheten till avdrag enligt artikel 8.7 i Atad-direktivet.

[34] Dom av den 4 oktober 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punkt. 36), dom av den 26 februari 2019, T Danmark och Y Denmark (C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 70), dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien (C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99), och dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt. 35).

64. Om det emellertid förhåller sig på detta sätt måste medlemsstaten inte heller först föreskriva en sådan möjlighet i den nationella lagstiftningen. Enskilda måste – vilket EU-domstolen uttryckligen har slagit fast [35] – iaktta denna allmänna princip (enligt vilken ingen får otillbörligen åberopa unionsrättsliga bestämmelser). Som tvingande allmän unionsrättslig princip kan den knappast ersättas av sekundärrätt.

4) Den egentliga betydelsen av artikel 8.7 i Atad-direktivet

65. Denna systematiska och teleologiska tolkning gör emellertid inte artikel 8.7 i Atad-direktivet överflödig. Det skatteavdrag som föreskrivs i artikel 8.7 i Atad-direktivet är nämligen nödvändigt när alternativet i artikel 7.2 a i samma direktiv införlivas. Där beskattas det kontrollerade utländska bolagets passiva inkomster schablonmässigt av det skattskyldiga bolagets hemviststat utan att det behöver bevisas att arrangemangets huvudsakliga syfte är att uppnå en ekonomisk fördel.

66. Redan på grund av principen att hänsyn inte ska tas till konstlade arrangemang, vilken kommer till uttryck i artikel 6 i Atad-direktivet, omfattas dessa vinster inte av beskattningsrätten i det skattskyldiga bolagets hemviststat. Det finns därför ingen anledning för det kontrollerade utländska bolagets hemviststat att avstå från att från början beskatta samma inkomster. Vid tillämpning av artikel 7.2 a i Atad-direktivet skulle därför dubbelbeskattning kunna uppkomma, om inte artikel 8.7 i Atad-direktivet tillämpades. Bestämmelsen i artikel 8.7 i Atad-direktivet har följaktligen sitt självständiga syfte, även om det måste begränsas genom en systematisk och teleologisk tolkning.

b) De faktiskt återstående riskerna är av intresse för att komma till rätta med icke-genuina arrangemang

67. Även om dubbelbeskattning – i varje fall mellan medlemsstater – inte kan uppkomma vid icke-genuina arrangemang måste det medges att det åtminstone i praktiken finns en risk för att det krävs en större ansträngning för att hantera såväl det kontrollerade utländska bolagets hemviststat som det kontrollerande skattskyldiga bolagets hemviststat. Medan det kontrollerande skattskyldiga bolagets hemviststat har ett intresse av en vid tolkning av bestämmelsen om det icke-genuina arrangemanget som leder till skatteintäkter hos denna stat, har det kontrollerade bolagets hemviststat ett intresse av en restriktiv tolkning av bestämmelsen om det icke-genuina arrangemanget, eftersom beskattningsbara inkomster annars skulle undantas från dess beskattningsrätt.

68. Dessa faktiska risker står emellertid inte i strid med syftet med direktivet. Tvärtom. Om möjligheten till avdrag enligt artikel 8.7 tillämpas på de fall som avses i artikel 7.2 b i Atad-direktivet måste det kontrollerande skattskyldiga bolaget nämligen, när det icke-genuina arrangemanget uppdagas, endast betala skatten i den egna hemviststaten med avdrag för skatten i det kontrollerade utländska bolagets hemviststat.

69. Det kontrollerande skattskyldiga bolaget skulle således i värsta fall bli tvunget att betala skatt med samma belopp som det också skulle ha fått betala om det icke-genuina arrangemanget inte hade funnits; i bästa fall uppdagas aldrig det icke-genuina arrangemanget och vinsterna flyttas

[35] Dom av den 26 februari 2019, T Danmark och Y Denmark (C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 71) med hänvisning till dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien (C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99), dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27), och dom av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38).

framgångsrikt till ett lågskatteland. Detta inbjuder faktiskt till att ”försöka sig på” icke-genuina arrangemang, eftersom man inte har något att förlora men väl något att vinna. Detta motverkas genom den avskräckande effekt som är förknippad med de ovan beskrivna faktiska riskerna.

c) Förslag till avgörande i denna del

70. Möjligheten till avdrag enligt artikel 8.7 i Atad-direktivet ska således inte tillämpas på artikel 7.2 b i samma direktiv. Artikel 8.7 i Atad-direktivet ska i stället begränsas genom en teleologisk tolkning, eftersom bestämmelsens syfte att undvika dubbelbeskattning inte har någon effekt i det aktuella fallet. I annat fall skulle bedömningen dessutom strida mot den rättsföljd som föreskrivs i artikel 6 i Atad-direktivet (ignorerande av det icke-genuina arrangemanget) och även mot EU-domstolens praxis enligt vilken ingen otillbörligen får åberopa unionsrätten. En tillämpning av artikel 8.7 i Atad-direktivet begränsas således till inbegripande av inkomster enligt artikel 7.2 a.

71. Konungariket Belgien, som vad gäller bestämmelserna om kontrollerade utländska bolag hade bestämt sig för alternativet i artikel 7.2 b i Atad-direktivet, var redan på grund av detta inte skyldigt att införliva artikel 8.7 i samma direktiv. Kommissionens talan är därför ogrundad.

4. Minimiharmonisering

72. Till sitt försvar har Konungariket Belgien dessutom framfört att Atad-direktivet enligt dess artikel 3 endast syftar till en minimiharmonisering av bestämmelserna om skydd för inhemska bolagsskattebaser. Genom att Konungariket Belgien i händelse av missbruk inte föreskriver något skatteavdrag enligt artikel 8.7 i Atad-direktivet säkerställs endast en högre skyddsnivå för de inhemska bolagsskattebaserna.

73. Mot detta har kommissionen invänt att det för ett korrekt införlivande av Atad-direktivet med nationell rätt också krävs att direktivets artikel 8.7 införlivas. En minimiharmonisering tillåter endast en komplettering eller skärpning av de åtgärder som föreskrivs i direktivet, till exempel genom en sänkning av tröskelvärdena för kontroll i den mening som avses i artikel 7.1 första stycket a i Atad-direktivet (se skäl 12), men den tillåter inte att bestämmelserna över huvud taget inte införlivas.

74. Enligt artikel 288 tredje stycket FEUF ska direktiv med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt. Såsom förklarats ovan är medlemsstaterna skyldiga att införliva direktiv korrekt och fullständigt,[36] det vill säga de är i princip skyldiga att införliva direktivets samtliga bestämmelser.[37]

75. När det gäller direktiv om minimiharmonisering gör unionslagstiftaren det emellertid medvetet möjligt för medlemsstaterna att behålla eller anta strängare åtgärder. Ett krav för att anta eller behålla strängare bestämmelser är att de inte allvarligt äventyrar det i direktivet föreskrivna resultatet och att de i övrigt är förenliga med primärrätten.[38] Begränsningarna av de

[36] Dom av den 27 oktober 2011, kommissionen/Polen (C-311/10, ej publicerad, EU:C:2011:702, punkt 59), och dom av den 22 december 2010, Gavieiro Gavieiro och Iglesias Torres (C-444/09 och C-456/09, EU:C:2010:819, punkt 64).

[37] Dom av den 14 januari 2010, kommissionen/Republiken Tjeckien (C-343/08, EU:C:2010:14, punkterna 39–42).

[38] Dom av den 7 juli 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

grundläggande friheterna till följd av detta är på området minimiharmonisering motiverade genom direktivens syfte av hänsyn till allmän ordning,[39] om de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet.[40]

76. I regel gäller detta de fall där medlemsstaten införlivar en allmänt hållen bestämmelse i ett direktiv genom att anta en mer specifik och strängare regel eller exempelvis vid införlivandet ändrar ett tröskelvärde som anges som minimistandard i direktivet och därigenom skärper de rättsliga kraven.

77. Det aktuella fallet skiljer sig från de ovannämnda fallen genom att Konungariket Belgien inte endast har införlivat direktivet genom en strängare bestämmelse, utan med artikel 8.7 över huvud taget inte har införlivat en konkret bestämmelse i Atad-direktivet. Konungariket Belgien har i detta avseende gjort gällande att endast artiklarna 7 och 8.1–8.4 i Atad-direktivet innehåller den minimistandard som måste införlivas för att skydda de inhemska bolagsskattebaserna. De undantag som anges i artikel 8.5–8.7 i Atad-direktivet för inkluderande i skattebasen, vilka ska förhindra dubbelbeskattning, begränsar däremot förverkligandet av detta mål, och medlemsstaterna är därför inte tvingade att införliva dem. Om en medlemsstat till exempel i fall med ett icke-genuint arrangemang inte föreskriver något skatteavdrag enligt artikel 8.7 i Atad-direktivet säkerställs endast en högre skyddsnivå för de inhemska bolagsskattebaserna.

78. EU-domstolen har tidigare haft att ta ställning till direktiv som bara föreskrivit en minimiharmonisering – men inom konsumentskyddslagstiftningen. Även i detta fall syftade den nationella lagen om införlivande till att i högre grad förverkliga målet med direktivet, och – så som i det aktuella fallet – införlivades inte ett undantag som föreskrevs i direktivet.

79. EU-domstolen har till exempel haft att bedöma detta i domen i målet Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid[41]. Det målet avsåg direktiv 93/13/EEG om oskäliga villkor i konsumentavtal,[42] där det i artikel 4.2 anges att frågan om ett avtalsvillkor är oskäligt inte kan avgöras av avtalets huvudföremål eller av förhållandet mellan pris och ersättning, om villkoret är klart och tydligt formulerat. Enligt artikel 8 i direktivet får medlemsstaterna, inom det område som omfattas av detta direktiv, anta strängare bestämmelser som är förenliga med fördraget för att säkerställa bästa möjliga skydd för konsumenterna. I den spanska bestämmelse genom vilken direktiv 93/13/EEG införlivats med nationell rätt övertogs inte de undantag som föreskrivs i artikel 4.2 i direktivet. Enligt den spanska bestämmelsen kan i stället även ett klart och tydligt formulerat villkor bedömas vara oskäligt på grund av dess huvudföremål eller dess förhållande mellan kvaliteten och priset. EU-domstolen fann, i anslutning till förslag till avgörande av generaladvokaten Trstenjak,[43] att denna underlåtenhet att införliva undantagsreglerna var tillåten, eftersom den spanska bestämmelsen, i linje med målet om minimiharmonisering,[44] syftade till att säkerställa bästa möjliga skydd för konsumenterna.[45]

[39] Se, beträffande restriktioner för den fria rörligheten för kapital, dom av den 2 mars 2023, PrivatBank m.fl. (C-78/21, EU:C:2023:137, punkt 63), och dom av den 18 juni 2020, kommissionen/Ungern (Insyn i föreningar) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 89).

[40] Dom av den 18 januari 2024, Regionalna direktsia ”Avtomobilna administratsia” Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, punkt 35), och dom av den 7 juli 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punkt 44).

[41] Dom av den 3 juni 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309).

[42] Rådets direktiv 93/13/EEG av den 5 april 1993 om oskäliga villkor i konsumentavtal (EGT L 95, 1993, s. 29) i dess ursprungliga lydelse. Ändringarna genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/83/EU av den 25 oktober 2011 om konsumentfrågor (EUT L 304, 2011, s. 64) och Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2161 av den 27 november 2019 (EUT L 328, 2019, s. 7) var ännu inte relevanta för mål C-484/08.

[43] Förslag till avgörande av generaladvokaten Trstenjak i målet Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, punkt 87).

[44] Dom av den 3 juni 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punkt 28 och följande punkter).

[45] Dom av den 3 juni 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punkt 40).

80. Av detta följer att medlemsstaternas skyldighet att införliva direktivet vid enbart minimiharmonisering inte omfattar sådana undantagsbestämmelser som medför att målet med direktivet förverkligas i högre utsträckning genom att bestämmelserna inte införlivas än som skulle vara fallet om de införlivades. När det gäller ett direktiv om minimiharmonisering måste med andra ord en undantagsbestämmelse som begränsar förverkligandet av målet med direktivet inte nödvändigtvis införlivas.

81. På samma sätt som direktiv 93/13/EEG i målet Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid tillät strängare nationella bestämmelser ”för att säkerställa bästa möjliga skydd för konsumenten”,[46] hindrar artikel 3 i Atad-direktivet i det aktuella fallet inte ”tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebaser”. Även Atad-direktivet föreskriver således endast en minimiharmonisering.

82. För att avgöra om artikel 8.7 i Atad-direktivet, vilken inte har införlivats, utgör en undantagsbestämmelse som begränsar förverkligandet av målet med direktivet är det nödvändigt att åter gå in på regleringsmekanismen. I artikel 7.2 b i Atad-direktivet uppställs principen att det kontrollerade utländska bolagets inkomster som härrör från icke-genuina arrangemang ska inbegripas i skattebasen för det skattskyldiga bolaget med hemvist inom landet. Genom denna regel ska det skattskyldiga bolaget beskattas på samma sätt som det skulle beskattas utan det icke-genuina arrangemanget. Det kontrollerade utländska bolagets inkomster ska därför inbegripas i det kontrollerande skattskyldiga bolagets inkomster i den mån de härrör från icke-genuina arrangemang. Artikel 8.7 i Atad-direktivet avviker såtillvida från denna princip eftersom det kontrollerade utländska bolagets inkomster inte längre beskattas i sin helhet på grund av det föreskrivna skatteavdraget. Därmed begränsas syftet med lagstiftningen (att skydda den inhemska bolagsskattebasen). ”Offret” för ett icke-genuint arrangemang får mindre skatteintäkter än om ett genuint skattearrangemang hade valts.

83. Den ovannämnda principen, som kan anses följa av domen i målet Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, är tillämplig i det aktuella fallet. Enligt denna princip utgör ett uteblivet införlivande av artikel 8.7 i Atad-direktivet inte något fördragsbrott från Konungariket Belgiens sida, om det bidrar till ett mer långtgående förverkligande av målet med direktivet (se led a) och inte går utöver vad som är nödvändigt för detta (se led b).

a) Mer långtgående förverkligande av målet med direktivet genom att artikel 8.7 inte införlivas

84. Om artikel 8.7 i Atad-direktivet inte införlivas bör detta till att börja med bidra till ett mer långtgående förverkligande av målet med Atad-direktivet. Det ska därför avgöras på vilket sätt målet med Atad-direktivet ska fastställas.

85. I domen i det ovannämnda målet Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid utgick domstolen i detta avseende enbart från det konsumentskydd som avses i artikel 8 i direktiv 93/13/EEG, i vilken enbart miniminivån för harmonisering fastställs. I det aktuella fallet bör man i detta avseende utgå från artikel 3 i Atad-direktivet.

[46] Artikel 8 i direktiv 93/13/EEG.

86. Den ”skyddsnivå för inhemska bolagsskattebaser” som avses i artikel 3 i Atad-direktivet förverkligas i högre utsträckning genom att möjligheten att göra skatteavdrag enligt artikel 8.7 inte införlivas. Risken för att bli tvungen att försvara sig mot ytterligare beskattning i det kontrollerade bolagets hemviststat avskräcker emellertid framför allt från att flytta inkomster till utlandet och skyddar därigenom dessutom den inhemska bolagsskattebasen.

87. Till skillnad från vad som har gjorts gällande av kommissionen, som i detta avseende enbart har hänvisat till skäl 5, kan det samtidiga motverkandet av hinder på marknaden som nämns där, såsom dubbelbeskattning, inte anses som ett självständigt mål med direktivet. I synnerhet är dubbelbeskattningen ett resultat av själva direktivet, närmare bestämt av skyldigheten att påföra tilläggsskatt för CFC-bolag, och detta också endast när lågskattelandet antas ha rätt till en egen skattebas på grund av det icke-genuina arrangemanget. Det skulle således vara inkonsekvent att påstå att målet med direktivet är att undvika dubbelbeskattning, om risken för detta är ett resultat av själva direktivet (i det aktuella fallet skyldigheten att påföra tilläggsskatt för CFC-bolag).

88. Detta bekräftas genom en mer djupgående analys av Atad-direktivet. Genom Atad-direktivet fastställs enligt dess rubrik ”regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion”. Av detta är det endast formuleringen ”regler mot skatteflyktsmetoder” som beskriver målet med direktivet. Tillägget ”som direkt inverkar på den inre marknadens funktion” begränsar den krets av skatteflyktsmetoder som avses med hänsyn till den rättsliga grunden i artikel 115 FEUF (se avsnitt 1 ovan) utan att ett eget mål definieras.

89. Redan i skäl 1 påpekas att det är viktigt att ”återupprätta förtroendet för att skattesystemen är rättvisa” och ”ge regeringarna möjlighet att effektivt utöva sin suveränitet på skatteområdet”. Även skälen 2, 3, 5, 14 och 16 avser åtgärder mot skatteflykt som ett mål med direktivet.

90. Enligt direktivet är hindret på marknaden för övrigt i första hand själva skatteflyktsmetoderna. Detta antyds redan i direktivets rubrik (”skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion”) och bekräftas genom skäl 2 i direktivet. Där anges följande: ”Det är avgörande för en väl fungerande inre marknad att medlemsstaterna åtminstone genomför sina åtaganden enligt BEPS och, mer allmänt, vidtar åtgärder för att motverka skatteflyktsmetoder och säkerställa en rättvis och effektiv beskattning i unionen …”. Skäl 16 går i samma riktning. Där anges följande: ”Med tanke på att ett viktigt mål med detta direktiv är att förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot gränsöverskridande skatteflyktsmetoder, …”

91. Endast i skäl 5 talas det om att motverka ”hinder på marknaden, som exempelvis dubbelbeskattning”. Det skulle emellertid vara att överdriva betydelsen av ett enskilt skäl, om man ur detta härledde ytterligare ett självständigt mål med direktivet, medan direktivets obestridda huvudsyfte återspeglas i minst fem skäl, i rubriken och i själva förordningen (se artikel 3 i Atad-direktivet). Inte i någon av bestämmelserna i Atad-direktivet behandlas problemet med dubbelbeskattning mellan medlemsstaterna i detalj, bortsett från artikel 8.7, som emellertid ”bara” avser den dubbelbeskattning som direktivet självt har skapat. Det ligger närmare tillhands att se motverkandet av dubbelbeskattning som ett uttryck för proportionalitetsprincipen i de fall där sådan kan uppkomma på grund av direktivet.

92. Skäl 5 tredje meningen har följande lydelse: ”Om tillämpningen av dessa regler ger upphov till dubbelbeskattning bör de skattskyldiga få skattelättnader genom avdrag för den skatt som erlagts i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, allt efter omständigheterna.” När det gäller den tilläggsskatt för CFC-bolag som regleras i artikel 7.2 i Atad-direktivet tas emellertid härigenom

bara alternativet i led a upp där dubbelbeskattning i två medlemsstater över huvud taget kan uppkomma. I fallen enligt led b däremot kan enligt vad som har anförts ovan (punkt 46 och följande punkter) i varje fall inte dubbelbeskattning uppkomma mellan medlemsstater.

93. Det kan därmed lämnas därhän huruvida unionen över huvud taget är behörig att anta ett direktiv om *allmänt undanröjande* av dubbelbeskattning i medlemsstaternas direkta skatterätt. Dubbelbeskattning är nämligen ett resultat av att medlemsstaterna utövar sin beskattningsrätt. EU-domstolen har i detta avseende vid flera tillfällen understrukit att de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sina respektive beskattningsrätter parallellt inte utgör några enligt fördragen otillåtna restriktioner, så länge detta utövande inte är diskriminerande. [47]

94. Om artikel 8.7 i Atad-direktivet inte införlivas leder detta följaktligen till ett mer långtgående förverkligande av det mål med direktivet som definieras i artikel 3, nämligen att skydda den inhemska bolagsskattebasen, än vad som hade varit fallet om bestämmelsen hade införlivats.

b) Iakttagande av kravet på nödvändighet

95. Det är också nödvändigt att avstå från att införliva bestämmelsen, eftersom det i de fall som avses i artikel 7.2 b i Atad-direktivet normalt sett inte finns någon risk för dubbelbeskattning (se ovan punkt 46 och följande punkter). Genom att artikel 8.7 i Atad-direktivet inte införlivas får de berörda bolag som har valt ett icke-genuint arrangemang en ökad börda i form av praktiska problem (se ovan punkt 67 och följande punkter). Denna ökade börda är tänkt att avskräcka genom att det ekonomiska incitamentet att flytta vinster till andra länder med lägre bolagsskattesatser vänds till sin motsats. Åtgärden går därmed inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas med denna.

c) Förslag till avgörande i denna del

96. Det avdrag som föreskrivs i artikel 8.7 för den skatt som det kontrollerade utländska bolaget har betalat utomlands omfattades därför, som en undantagsbestämmelse som begränsar uppnåendet av just detta mål med direktivet, inte av skyldigheten att införliva Atad-direktivet som föreskriver en minimiharmonisering. Genom att inte införliva artikel 8.7 har Konungariket Belgien följaktligen inte åsidosatt sin skyldighet att införliva direktiv. Kommissionens talan är ogrundad även av denna anledning.

C. Sammanfattning

97. Påståendet om fördragsbrott genom att inte införliva artikel 8.7 i Atad-direktivet vid val av tilläggsskatt för CFC-bolag enligt artikel 7.2 b i Atad-direktivet är ogrundad även med en teleologisk tolkning av denna bestämmelse, och under alla omständigheter på grund av enbart den minimiharmonisering som föreskrivs i dess artikel 3.

[47] Dom av den 3 juni 2010, kommissionen/Spanien (C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 56). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 27), dom av den 20 maj 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punkterna 41, 42 och 47), och dom av den 14 november 2006, Kerckhaert och Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkterna 19, 20 och 24).

VI. Rättegångskostnader

98. Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Konungariket Belgien har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet ska Konungariket Belgiens yrkande bifallas.

99. Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater och institutioner som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Med tillämpning av denna bestämmelse ska Konungariket Nederländerna bära sina rättegångskostnader.

VII. Förslag till avgörande

100. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska:

1. ogilla talan,

2. förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna, och

3. förplikta Konungariket Nederländerna att bära sina rättegångskostnader.