Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 20 december 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Direkt beskattning – Etableringsfrihet – Direktiv 90/435/EEG – Artikel 1.2 – Artikel 5 – Moderbolag – Holdingbolag – Källskatt på utdelning till ett i landet icke hemmahörande moderholdingbolag – Befrielse – Skatteundandragande, skatteflykt och missbruk – Presumtion”

I de förenade målen C-504/16 och C-613/16,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland), av den 8 juli respektive den 31 augusti 2016 som inkom till domstolen den 23 september respektive den 28 november 2016, i målen

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

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

mot

Bundeszentralamt für Steuern

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.G. Fernlund (referent) samt domarna J.-C. Bonichot och E. Regan,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Deister Holding AG, genom J. Schönfeld och C. Süß, Rechtsanwälte,

– Juhler Holding A/S, genom A. Stange, Rechtsanwalt,

– Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier och S. Ghiandoni, samtliga i egenskap av ombud,

– Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, F. Bergius och L. Swedenborg, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF samt artiklarna 1.2 och 5 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 129) (nedan kallat moder- och dotterbolagsdirektivet).

2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i mål mellan, å ena sidan, Deister Holding AG, tidigare Traxx Investments NV (nedan kallat Traxx) respektive Juhler Holding A/S, och, å andra sidan, Bundeszentralamt für Steuern (den federala centrala skattemyndigheten, Tyskland). Målet rör skattemyndighetens beslut att inte bevilja nämnda bolag befrielse från källskatt på utdelning från sina tyska dotterbolag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

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

”Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar.

…

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

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

”1. Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv

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

– på utdelning från bolag som är hemmahörande i denna stat till moderbolag i andra medlemsstater.

…

2. Detta direktiv skall inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser [som behövs] för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.”

5 I artikel 2 i moder- och dotterbolagsdirektivet anges följande:

”I detta direktiv avses med ’bolag i en medlemsstat’ varje bolag som

a) drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan,

b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara skatterättsligt hemmahörande i den staten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och

c) är skyldigt att erlägga någon av följande skatter, eller någon skatt som ersätter någon av dem, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse:

…

– selskabsskat i Danmark,

– Körperschaftsteuer i Tyskland,

…

– vennootschapsbelasting i Nederländerna,

…”

6 I artikel 3 i moder- och dotterbolagsdirektivet föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv gäller följande:

a) Status som moderbolag skall i vart fall tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller de villkor som anges i artikel 2 och som innehar andelar motsvarande minst 20 % av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat vilket uppfyller samma villkor,

Denna status skall också på samma villkor tillskrivas ett bolag i en medlemsstat som innehar andelar motsvarande minst 20 % av kapitalet i ett i samma medlemsstat beläget bolag, vilka andelar innehas helt eller delvis av ett fast driftsställe för det i en annan medlemsstat belägna förstnämnda bolaget.

Från och med den 1 januari 2007 skall innehavet av andelar minst motsvara 15 %.

Från och med den 1 januari 2009 skall innehavet av andelar minst motsvara 10 %.

b) Med *dotterbolag* avses det bolag vars kapital inbegriper de andelar som avses i a.

2. Utan hinder av punkt 1 skall medlemsstaterna ha möjlighet

– att genom bilateral överenskommelse ersätta kriteriet kapitalandel med röstandel,

– att inte tillämpa detta direktiv på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag eller på de bolag i medlemsstaten i vilka ett bolag från en annan medlemsstat inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år.”

7 I artikel 5.1 i moder-dotterbolagsdirektivet föreskrivs följande:

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

8 I bilagan till direktivet, med rubriken ”Förteckning över de slag av bolag som avses i artikel 2.1 a”, anges följande:

”a) Bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag [(EGT L 294, 2001, s. 1)] och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande [(EGT L 294, 2001, s. 22)] samt kooperativa föreningar som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) [(EUT L 207, 2003, s. 1)] och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande [(EUT L 207, 2003, s. 25)].

…

e) Bolag i dansk rätt som kallas ’aktieselskab’ eller ’anpartsselskab’. Andra enligt bolagsskattelagen skattepliktiga bolag, i den utsträckning deras beskattningsbara inkomst beräknas och beskattas enligt de allmänna skatterättsliga bestämmelserna för ’aktieselskaber’.

f) Bolag i tysk rätt som kallas ’Aktiengesellschaft’, ’Kommanditgesellschaft auf Aktien’, ’Gesellschaft mit beschränkter Haftung’, ’Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit’, ’Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft’ eller ’Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts’, samt andra bolag som bildats i enlighet med tysk rätt och som omfattas av tysk bolagsskatt.

…

s) Bolag i nederländsk rätt som kallas ’naamloze vennootschap’, ’besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid’, ’open commanditaire vennootschap’, ’coöperatie’, ’onderlinge waarborgmaatschappij’, ’fonds voor gemene rekening’, ’vereniging op coöperatieve grondslag’ eller ’vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt’ samt andra bolag som bildats i enlighet med nederländsk rätt och som omfattas av nederländsk bolagsskatt.

…”

Tysk rätt

9 Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i de nationella målen (nedan kallad EStG), föreskriver följande i 36 §:

”1) Om inte annat föreskrivs i denna lag ska inkomstskatt tas ut i slutet av beskattningsperioden.

2) Från inkomstskatten avräknas

1. den preliminära inkomstskatt som erlagts för beskattningsperioden (37 §),

2. inkomstskatt som innehållits som källskatt, i den mån den belöper på inkomster som beaktats för fastställandet av skatten eller inkomst som, enligt 3 § led 40 i denna lag eller 8b § punkterna 1 och 6 andra stycket i Körperschaftssteuergesetz [(lagen om inkomstskatt för juridiska personer)], inte beaktas vid fastställandet av inkomsten och när det inte framställts någon ansökan om återbetalning eller skett någon sådan återbetalning. Inkomstskatt som innehållits som källskatt avräknas inte om det intyg som avses i 45a § punkterna 2 eller 3 inte har ingetts. I de fall som avses i 8b § punkt 6 andra stycket i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, är det för att avräkning ska ske tillräckligt att lämna in intyget som avses i 45a § punkterna 2 eller 3, som utfärdas till den som har en fordran på kapitalinkomsten.

3) Det skattebelopp som avses i punkt 2 led 2 ska avrundas till närmaste hela euro. När det gäller källskatt ska det totala beloppet för ett enda källskatteavdrag avrundas.

4) Om resultatberäkningen utvisar ett överskott till den skattskyldiges nackdel, ska vederbörande (som är betalningsskyldig för skatten) omedelbart betala in detta belopp till den del det motsvaras av preliminär inkomstskatt som redan förfallit till betalning men som ännu inte erlagts. I övriga fall ska den skattskyldige betala in beloppet under månaden efter slutskattebeskedet (slutlig betalning). Om resultatet utvisar ett överskott till den skattskyldiges fördel, ska detta betalas ut till den skattskyldige efter att denne delgetts beskattningsbeslutet. …”

10 I 43 § punkt 1 första stycket led 1 EStG föreskrivs följande:

”Följande kategorier av inhemska kapitalinkomster och, i de fall som avses i led 6, led 7 a och i leden 8–12 samt i andra meningen, utländska kapitalinkomster, ger upphov till beskattning i form av källskatt (källskatt på kapitalavkastning):

1. Inkomst av kapital i den mening som avses i 20 § punkt 1 leden 1 och 2. Motsvarande gäller för inkomst av kapital i den mening som avses i 20 § punkt 2 första meningen led 2 a och led 2 andra meningen.

…”

11 I enlighet med 43b § punkt 1 EStG ska på den skattskyldiges begäran, källskatt på kapitalavkastning inte tas ut på inkomst av kapital i den mening som avses i 20 § punkt 1 led 1 EStG, som ett moderbolag, som varken har sitt säte eller företagsledning inom det nationella territoriet, har erhållit i form av utdelning från ett dotterbolag.

12 Enligt 43b § punkt 2 första stycket EStG är ett moderbolag i den mening som avses i 43b § punkt 1 ett bolag som uppfyller de villkor som anges i bilaga 2 till förevarande lag och som, i enlighet med artikel 3.1 a i direktiv [90/435], i dess lydelse enligt direktiv [2006/98], vid tidpunkten för uppkomsten av källskatten på kapitalavkastning enligt 44 § punkt 1 andra stycket EStG kan visa att bolaget äger minst 15 procent av kapitalet i dotterbolaget direkt.

13 I 43b § punkt 2 fjärde stycket EStG föreskrivs att det även måste visas att andelarna innehafts under tolv månader utan avbrott.

14 I 50d § punkt 3 EStG föreskrivs följande:

”Ett utländskt bolag har inte rätt till full eller partiell avräkning enligt punkterna 1 eller 2, om aktierna i företaget ägs av personer som inte hade haft rätt till återbetalning eller befrielse om de erhållit intäkterna direkt, och

1. det saknas ekonomiska eller andra beaktansvärda skäl för att skjuta in det utländska bolaget eller

2. det utländska bolaget det aktuella räkenskapsåret inte erhöll mer än 10 procent av sina sammanlagda bruttointäkter från egen ekonomisk verksamhet eller

3. det utländska bolaget inte har någon utifrån bolagets verksamhetsföremål adekvat utformad affärsverksamhet genom vilken det deltar i den allmänna ekonomiska handeln.

Det är endast situationen för det utländska bolaget som är avgörande. Organisatoriska, ekonomiska eller andra viktiga variabler för företag som har kopplingar till det utländska bolaget [1 § punkt 2 i Außensteuergesetz (lagen om beskattning vid utlandsförbindelser)] beaktas inte. Det föreligger ingen egen ekonomisk verksamhet när det utländska företaget erhåller sina bruttointäkter från förvaltning av tillgångar eller överlåter sin huvudsakliga verksamhet till tredje part. …”

15 I 42 § i Abgabenordnung (skattelagen) föreskrivs följande:

”1) Skattelagstiftningen får inte kringgås genom missbruk av de rättsliga arrangemang som föreskrivs i lagstiftningen. Om villkoren i en skattebestämmelse som syftar till att bekämpa skatteflykt är uppfyllda, bestäms de rättsliga följderna av nämnda bestämmelse. I andra fall där ett missbruk i den mening som avses i punkt 2 föreligger, ska skatten betalas på samma villkor som gäller för det rättsliga arrangemang som varit lämpligt för de ekonomiska transaktionerna.

2) Missbruk föreligger när ett olämpligt rättsligt arrangemang har valts, vilket ger den skattskyldige eller en tredje man en i lagen inte avsedd skattefördel i förhållande till ett lämpligt rättsligt arrangemang. Detta gäller inte om den skattskyldige visar att det föreligger icke skattemässiga skäl som motiverar valet av arrangemanget, vilket ska bedömas mot bakgrund av den skattskyldiges samlade situation.”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Det framgår av beslutet om hänskjutande i mål C-504/16 att Deister Holding trätt i Traxx ställe. Traxx hade sitt säte i Nederländerna. Sistnämnda bolags verksamhet bestod huvudsakligen i att inneha andelar i flera bolag etablerade i olika medlemsstater och säkerställa dessa bolags finansiering, bland annat genom att bevilja lån till bolagen i den berörda koncernen.

17 Traxx innehade sedan år 2005 en andel på minst 26,5 procent i Deister electronik GmbH, ett bolag bildat enligt tysk rätt. Från och med mars 2007 hyrde Traxx ett kontor i Nederländerna och hade två anställda där under åren 2007 och 2008. Den enda aktieägaren i Traxx, Anatoli Stobbe, var bosatt i Tyskland.

18 Den 19 november 2007 lämnade Deister electronik utdelning till Traxx för vilken förstnämnda bolag innehöll källskatt på kapitalavkastning och solidaritetstillägg och betalade in dessa belopp till skattemyndigheten. Den 16 maj 2008 begärde Traxx att denna utdelning skulle undantas från källskatt på kapitalavkastning och solidaritetstillägg.

19 Efter att skattemyndigheten avslagit denna begäran och klagomålet avseende detta beslut, överklagade Deister Holding, i egenskap av rättslig efterträdare till Traxx, dessa beslut vid Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland), och gjorde gällande att den aktuella lagstiftningen i det nationella målet är oförenlig med etableringsfriheten och moder- och dotterbolagsdirektivet.

20 Det framgår av beslutet om hänskjutande i mål C-613/16 att Juhler Holding är ett holdingbolag med säte i Danmark. Juhler Holdings kapital ägs till 100 procent av Juhler Services Limited, ett bolag bildat enligt cypriotisk rätt. Den enda aktieägaren i sistnämnda bolag är en fysisk person med hemvist i Singapore.

21 Juhler Holding innehar aktier i mer än 25 dotterbolag, av vilka en del också har sitt säte i Danmark, den medlemsstat där även detta bolag har sin hemvist. Koncernen i fråga tillhandahåller personaluthyrningstjänster. En tredjedel av dessa tillhandahålls i denna medlemsstat, sett till omsättningen. Sedan år 2003 innehar Juhler Holding 100 procent av kapitalet i temp-team Personal GmbH, ett bolag med hemvist i Tyskland.

22 Det framgår även av beslutet om hänskjutande att Juhler Holding också äger fast egendom, att bolaget tar hand om den finansiella kontrollen i koncernen i syfte att minimera koncernens ränteutgifter, att bolaget övervakar och kontrollerar sina olika dotterbolags resultat och att det har ett telefonnummer och en e-postadress. På webbplatsen för denna koncern är bolaget en av kontakterna. Däremot har bolaget inte några egna lokaler. Vid behov använder bolaget lokaler, utrustning och personal tillhörande andra bolag i koncernen. Slutligen är direktören för Juhler Holding även styrelseledamot i flera bolag i samma koncern.

23 Under år 2011 erhöll Juhler Holding utdelning från temp-team Personal. Eftersom dessa aktieutdelningar hade varit föremål för källskatt och solidaritetstillägg, ansökte Juhler Holding om återbetalning. Efter det att skattemyndigheten avslagit denna begäran, och klagomålet avseende detta avslagsbeslut, överklagade Juhler Holding dessa beslut till Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln), och gjorde gällande att den aktuella lagstiftningen i det nationella målet är oförenlig med etableringsfriheten och moder- och dotterbolagsdirektivet.

24 Vad gäller tillämplig lag i de båda nationella målen har den hänskjutande domstolen för det första angett att i motsats till vad skattemyndigheten har gjort gällande är det 50d § punkt 3 EStG, i dess lydelse enligt Jahressteuergesetz 2007 (den årliga skattelagen för 2007) av den 13 december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878) som är tillämplig. För det fall denna bestämmelse är oförenlig med unionsrätten ska dessutom, oberoende av bestämmelserna i 42 § i skattelagen om bekämpning av missbruk i inhemska situationer, återbetalning av den källskatt som är i fråga i de nationella målen ske.

25 Den hänskjutande domstolen har för det andra angett att, enligt nationell rätt är utdelning från ett tyskt dotterbolag till dess utländska moderbolag, på begäran av den skattskyldige, antingen befriad från inkomstskatt eller föremål för en källskatt, som på ansökan av den skattskyldige kan återbetalas.

26 Enligt 50d § punkt 3 EStG är emellertid rätt till befrielse eller återbetalning utesluten om aktieägarna i det utländska moderbolaget inte skulle vara berättigade till denna befrielse eller återbetalning om de erhöll utdelningen direkt, och därutöver en av följande tre omständigheter är för handen. Nämligen att det inte finns några ekonomiska eller andra beaktansvärda skäl för att skjuta in det utländska moderbolaget, att det utländska moderbolaget inte erhåller mer än 10 procent av sin sammanlagda bruttoinkomst för det aktuella beskattningsåret från sin egen ekonomiska verksamhet (som bolagets egna ekonomiska verksamhet räknas bland annat inte intäkter från förvaltningen av tillgångar) eller att det utländska moderbolaget inte har någon utifrån bolagets verksamhetsföremål adekvat utformad affärsverksamhet genom vilken det deltar i den allmänna ekonomiska handeln.

27 Den hänskjutande domstolen har angett att denna lagstiftning vid prövningen av huruvida det utländska moderbolaget utövar en egen ekonomisk verksamhet, endast tar hänsyn till situationen för det utländska moderbolaget. Organisatoriska, ekonomiska eller andra viktiga variabler för företag som har förbindelser med detta bolag ska inte beaktas. Således ska varken strukturen på den koncern som företaget tillhör eller koncernens strategi beaktas. Följaktligen omfattar tillämpningsområdet för 50d § punkt 3 EStG situationer då andelarna inom koncernen på ett varaktigt sätt har överförts till ett utländskt moderholdingbolag och detta motsvarar en verklig strategi för den berörda koncernen.

28 När det däremot gäller ett i landet hemmahörande moderholdingbolag vars verksamhet är av ringa omfattning, är det tillräckligt att det föreligger ett varaktigt inskjutande för att ett sådant bolag ska beviljas avräkning eller återbetalning av skatten.

29 Dessutom tillkommer det faktum att utöver den rent passiva förvaltningen av tillgångar, anses en aktiv förvaltning av ett leasingbolag, ett uthyrningsbolag, ett värdepappersföretag, ett finansbolag eller ett holdingbolag, för det fall moderbolaget har hemvist utomlands inte heller utgöra egen ekonomisk verksamhet i den mening som avses i 50d § punkt 3 EStG.

30 Vidare är det enligt den hänskjutande domstolen tillräckligt att en av de omständigheter som anges i 50d § punkt 3 EStG är för handen i det utländska moderbolagets fall för att bolaget ska nekas befrielse från skatten eller återbetalning av skatten. I detta fall presumerar den tyske lagstiftaren, utan att det är möjligt att motbevisa denna presumtion, att det rör sig om ett arrangemang som utgör missbruk.

31 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig med den fria rörligheten och moder- och dotterbolagsdirektivet. I detta sammanhang anser den hänskjutande domstolen att de två nationella målen rör etableringsfriheten, eftersom de berörda moderbolagen innehar en andel som ger dem ett bestämmande inflytande över de beslut som fattas av deras tyska dotterbolag.

32 Den hänskjutande domstolen anser att 50d § punkt 3 EStG utgör hinder för etableringsfriheten, och den betvivlar att de skäl av allmänintresse som är kopplade till kampen mot skatteundandragande kan motivera detta hinder. Detta eftersom denna paragraf dels inbegriper ett utländskt bolag som inte har skapats som en del av ett rent konstlat upplägg som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten, dels inför en icke motbevisbar presumtion om missbruk eller bedrägeri.

33 Vad gäller moder- och dotterbolagsdirektivet har den hänskjutande domstolen understrukit att det finns skillnad mellan de olika språkversionerna vad gäller artikel 1.2 i direktivet. Till skillnad från andra språkversioner av denna bestämmelse, såsom de spanska, engelska, franska eller italienska språkversionerna, innehåller den tyska språkversionen inte uttrycket ”som behövs”. Den hänskjutande domstolen anser att, trots denna skillnad, begreppet missbruk, i den mening som avses i artikel 1.2 moder- och dotterbolagsdirektivet, under alla omständigheter måste tolkas mot bakgrund av unionens primärrätt.

34 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln) att vilandeförklara målen och ställa följande frågor till domstolen (vilka i huvudsak är identiska i de två målen):

”1) Utgör artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF hinder mot en sådan nationell skattebestämmelse som den i det nationella målet, enligt vilken ett moderbolag utan hemvist i landet, vars enda aktieägare har hemvist i landet [mål C-504/16] (ett moderbolag utan hemvist i landet, som inom en koncern som är etablerad och verksam i moderbolagets hemviststat permanent har avknoppats som holdingbolag [mål C-613/16]) nekas befrielse från källskatt på kapitalavkastning för aktieutdelningar, såvitt personer innehar andelar i bolaget som inte skulle vara berättigade till återbetalning eller undantag om de uppbar inkomsterna direkt och

– det saknas ekonomiska eller andra beaktansvärda skäl för att skjuta in det utländska moderbolaget eller

– det utländska moderbolaget det aktuella regleringsåret inte erhöll mer än 10 procent av sina sammanlagda bruttointäkter från egen ekonomisk verksamhet (sådan verksamhet saknas bland annat såvitt det utländska bolaget erhöll sina bruttointäkter genom att förvalta anläggningstillgångar) eller

– det utländska moderbolaget inte har någon utifrån bolagets verksamhetsföremål adekvat utformad affärsverksamhet genom vilken det deltar i den allmänna ekonomiska handeln,

medan moderbolag med hemvist i landet beviljas återbetalning av källskatten på kapitalavkastning oberoende av ovannämnda villkor?

2) Utgör artikel 5.1 jämförd med artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG hinder mot en sådan nationell skattebestämmelse som den i det nationella målet, enligt vilken ett moderbolag utan hemvist i landet, vars enda aktieägare har hemvist i landet [mål C-504/16] (ett moderbolag utan hemvist i landet, som inom en koncern som är etablerad och verksam i moderbolagets hemviststat permanent har avknoppats som holdingbolag [mål C-613/16]) nekas befrielse från källskatt på kapitalavkastning för aktieutdelning, såvitt personer innehar andelar i bolaget som inte skulle vara berättigade till återbetalning eller undantag om de uppbar inkomsterna direkt och

– det saknas ekonomiska eller andra beaktansvärda skäl för att skjuta in det utländska moderbolaget eller

– det utländska moderbolaget det aktuella regleringsåret inte erhöll mer än 10 procent av sina sammanlagda bruttointäkter från egen ekonomisk verksamhet (sådan verksamhet saknas bland annat såvitt det utländska bolaget erhöll sina bruttointäkter genom att förvalta anläggningstillgångar) eller

– det utländska moderbolaget inte har någon utifrån bolagets verksamhetsföremål adekvat utformad affärsverksamhet genom vilken det deltar i den allmänna ekonomiska handeln,

medan moderbolag med hemvist i landet beviljas återbetalning av källskatten på kapitalavkastning oberoende av ovannämnda villkor?”

35 Domstolens ordförande har genom beslut av den 6 april 2017 förenat målen C-504/16 och C-613/16 vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

36 Den tyska regeringen har gjort gällande att tolkningsfrågorna i de båda målen, eftersom de hänför sig till hela 50d § punkt 3 EStG, går utöver vad som är nödvändigt för att lösa de tvister som den hänskjutande domstolen har att pröva.

37 Vad beträffar mål C-504/16 har den tyska regeringen hävdat att ett svar bör ges enbart på frågan huruvida etableringsfriheten och artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet, jämförd med artikel 5.1 i direktivet, utgör hinder för ”en nationell skatterättslig bestämmelse, enligt vilken utländska moderbolag vars enda aktieägare är bosatta på det nationella territoriet, men inte inhemska moderbolag, nekas befrielse från källskatt på kapitalavkastning vad gäller utdelning, på grund av att det utländska moderbolaget inte utövar en egen ekonomisk verksamhet som går utöver det rena ägandet av andelar, och dessutom ekonomiska eller andra viktiga skäl som motiverar att skjuta in det mellan den nationella aktieägaren och det nationella dotterbolaget saknas”.

38 Vad gäller mål C-613/16 anser den tyska regeringen att ett svar bör ges enbart på frågan huruvida etableringsfriheten och artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet, jämförd med artikel 5.1 i direktivet, utgör hinder för att ”en nationell skatterättslig bestämmelse enligt vilken ett utländskt moderbolag, som varaktigt agerar som holdingbolag inom en koncern som utövar en verksamhet i den medlemsstat där bolaget är etablerat nekas befrielse från källskatt på kapitalavkastning vad gäller utdelning, på grund av att det utländska moderbolaget inte utövar en egen ekonomisk verksamhet som går utöver det rena ägandet av andelar, och dessutom saknar såväl lokaler som anställda”.

39 Det framgår av fast rättspraxis att det förfarande som har införts genom artikel 267 FEUF utgör ett medel för samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, genom vilket EU-domstolen tillhandahåller de nationella domstolarna de uppgifter om unionsrättens tolkning som de behöver för att kunna avgöra de mål som de ska pröva (dom av den 8 december 2016, Eurosaneamientos m.fl., C-532/15 och C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

40 Inom ramen för detta samarbete ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av en unionsbestämmelse (dom av den 8 december 2016, Eurosaneamientos m.fl., C-532/15 och C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

41 Följaktligen presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 8 december 2016, Eurosaneamientos m.fl., C-532/15 och C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

42 Domstolen konstaterar härvidlag att den hänskjutande domstolen i de två nationella målen har gett en detaljerad förklaring till varför den anser det nödvändigt att besvara frågan om samtliga bestämmelser i 50d § punkt 3 EStG är förenliga med unionsrätten för att kunna avgöra de tvister den har att pröva. Det är således inte uppenbart att tolkningsfrågorna saknar relevans för att avgöra dessa tvister.

43 Under dessa omständigheter ska de frågor som har ställts av Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln) besvaras.

Prövning i sak

44 Genom dessa frågor, som det är lämpligt att pröva tillsammans, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 1.2 jämförd med artikel 5.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet, samt artikel 49 FEUF, ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den som är i fråga i de nationella målen, vilken, i fall då aktier i ett utländskt moderbolag ägs av personer som inte skulle ha rätt till återbetalning av eller befrielse från källskatt om de erhållit utdelningen direkt från ett dotterbolag med hemvist i medlemsstaten, nekar befrielse från källskatt på kapitalavkastning vad gäller utdelningarna till detta moderbolag, om någon av de omständigheter som anges i nämnda lagstiftning är för handen.

Huruvida EUF-fördragets bestämmelser är tillämpliga

45 Eftersom de ställda frågorna avser såväl bestämmelser i moder- och dotterbolagsdirektivet som bestämmelser i fördraget, och enligt fast rättspraxis nationella åtgärder inom ett område där det har skett en fullständig harmonisering på unionsnivå ska bedömas mot bakgrund av harmoniseringsbestämmelserna och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna, påpekar

domstolen att den har funnit att artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet inte innebär en sådan harmonisering (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkterna 15–17).

46 Härav följer att prövningen av en lagstiftning såsom den i de nationella målen kan ske med beaktande av inte bara bestämmelserna i det direktivet, utan även av relevanta bestämmelser i primärrätten.

Artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet jämförd med artikel 5 i samma direktiv

47 Det ska inledningsvis påpekas att det inte har bestritts att de bolag som är aktuella i de två nationella målen omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet eller att de utdelningar som lämnats av Deister electronik till Traxx och de utdelningar som lämnats av temp-team Personal till Juhler Holding omfattas av tillämpningsområdet för artikel 5.1 i direktivet.

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

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

50 På grundval av detta, och i syfte att undvika dubbelbeskattning, anges i artikel 5.1 i direktivet principen om förbud mot källskatt på vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget med hemvist i en annan medlemsstat (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

51 Genom att förbjuda medlemsstaterna att ta ut källskatt på vinstutdelning från ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag med hemvist i ett annat land, begränsar denna artikel i moder- och dotterbolagsdirektivet medlemsstaternas behörighet vad gäller beskattning av utdelningar som lämnas av bolag med hemvist i medlemsstaten till bolag med hemvist i en annan medlemsstat (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

52 Med tanke på att moder- och dotterbolagsdirektivet syftar till att göra skattesystemet för gränsöverskridande samarbete inom unionen mindre betungande får medlemsstaterna följaktligen inte ensidigt införa restriktiva åtgärder och därigenom uppställa diverse villkor för möjligheten att omfattas av undantaget från källskatt som föreskrivs i nämnda artikel 5.1 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1996, Denkavit m.fl., C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 26, och dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

53 I artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet ges emellertid medlemsstaterna möjlighet att tillämpa nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, vilket utgör ett undantag från de skattebestämmelser som fastställs i direktivet.

54 Vad gäller artikel 1.2, har den hänskjutande domstolen angett att det finns en skillnad mellan de olika språkversionerna av denna bestämmelse, på så sätt att den tyska språkversionen av artikel 1.2, till skillnad från bland annat de spanska, engelska, franska eller italienska språkversionerna, inte använder uttrycket ”som behövs”.

55 Domstolen konstaterar härvidlag att det för tolkningen av artikel 1.2 i moder-dotterbolagsdirektivet saknar betydelse att uttrycket ”som behövs” inte uttryckligen anges i den tyska språkversionen av bestämmelsen. Medlemsstaterna kan nämligen under alla förhållanden endast utöva den möjlighet denna artikel ger dem under iakttagande av unionsrättens allmänna principer och, närmare bestämt, proportionalitetsprincipen (se, analogt, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkterna 38 och 43).

56 Iakttagandet av denna princip förutsätter att de åtgärder som vidtas av medlemsstaterna i syfte att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk ska vara ägnade att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och de får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 1987, Maizena m.fl., 137/85, EU:C:1987:493, punkt 15, och dom av den 30 juni 2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

57 Härav följer att, oaktat den åberopade skillnaden mellan olika språkversioner, den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet endast kan avse sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för detta ändamål.

58 Den tolkningen stöds även av direktivets syfte, vilket, såsom framgår av punkterna 48 och 52 ovan, är att underlätta bolagsgruppering inom unionen, genom att göra skattesystemet för gränsöverskridande samarbete inom unionen mindre betungande.

59 Vad gäller åtgärder som syftar till att förhindra bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, i den mening som avses i artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet, påpekar domstolen att eftersom denna bestämmelse utgör ett undantag från den allmänna regeln som införs genom direktivet, närmare bestämt åtnjutandet av det gemensamma beskattningssystemet som är tillämpligt på moderbolag och dotterbolag som omfattas av direktivets tillämpningsområde, ska nämnda bestämmelse tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 juni 2010, P. Ferrero e C. och General Beverage Europe, C-338/08 och C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 45, och dom av den 8 mars 2017, Société Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

60 Domstolen har klargjort att för att en nationell lagstiftning ska kunna anses syfta till förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk måste dess specifika ändamål vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

61 En allmän presumtion om bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk kan således inte motivera vare sig en skatteåtgärd som strider mot syftena med ett direktiv, eller en skatteåtgärd som inverkar menligt på utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

62 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).

63 När det gäller den lagstiftning som är i fråga i de nationella målen, framgår det av handlingarna i förevarande mål att, i de fall då andelar i ett utländskt moderbolag ägs av personer som inte skulle ha rätt till befrielse från källskatt, om de erhöll direkt utdelning från ett dotterbolag som är hemmahörande i Tyskland, att lagstiftningen för beviljande av skattefördelen i form av befrielse från källskatt enligt artikel 5.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet, uppställer kravet att ingen av de tre omständigheter som anges i lagen får vara för handen. Dessa tre omständigheter är att ekonomiska skäl eller andra tungt vägande skäl som motiverar att skjuta in det utländska moderbolaget saknas, att det utländska moderbolaget inte erhåller mer än 10 procent av sin sammanlagda bruttoinkomst för redovisningsåret i fråga från sin egen ekonomiska verksamhet eller att det utländska moderbolaget inte har någon utifrån bolagets verksamhetsföremål adekvat utformad affärsverksamhet genom vilken det deltar i den allmänna ekonomiska handeln. Härvidlag tas ingen hänsyn till organisatoriska, ekonomiska eller andra viktiga variabler för företag som har kopplingar till det utländska moderbolaget. Dessutom anses ett utländskt moderbolag som erhåller sina bruttointäkter från förvaltning av tillgångar eller överlåter sina huvudsakliga verksamheter på tredje män inte utöva någon egen ekonomisk verksamhet.

64 I detta avseende kan för det första konstateras att det specifika ändamålet med den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte är att rent konstlade upplägg i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel ska uteslutas från en skattefördel, utan generellt avser alla situationer där andelar i ett utländskt moderbolag ägs av personer som inte skulle ha rätt till en sådan befrielse om de erhöll utdelningen direkt.

65 Den omständigheten att sådana andelar innehas av sådana personer medför emellertid inte redan i sig att det föreligger ett rent konstlat upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten som endast skapats i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel.

66 I detta sammanhang kan det noteras att det inte framgår av någon bestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet att vare sig den skattemässiga behandling som är förbehållen personer som innehar andelar i moderbolag med hemvist i unionen eller ursprunget för aktieägarna i bolag med hemvist i unionen på minsta sätt skulle inverka på rätten för dessa bolag att omfattas av de skattefördelar som föreskrivs i detta direktiv.

67 Det ska dessutom påpekas att ett utländskt moderbolag under alla omständigheter omfattas av skattelagstiftningen i den medlemsstat där det har sin hemvist (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

68 För det andra uppställs i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kravet att ingen av de tre omständigheter som anges i lagen, vilka nämns i punkt 63 ovan, får vara för handen, för att skattefördelen i form av befrielse från källskatt enligt artikel 5.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet ska beviljas.

69 Härvidlag kan det konstateras att en sådan lagstiftning, genom att ställa upp ett sådant krav för att omfattas av denna befrielse, varvid skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på frånvaron av ekonomiska motiv eller på bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, inför, såsom framgår av punkt 62 ovan, en allmän presumtion för bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk. Därmed undergräver lagstiftningen syftet med moder- och dotterbolagsdirektivet, särskilt artikel 5.1, nämligen att undvika dubbelbeskattning av utdelningar från ett dotterbolag med hemvist i medlemsstaten till moderbolag med hemvist utanför medlemsstaten för att underlätta samarbete och grupperingar av bolag på unionsnivå.

70 Dessutom inför denna lagstiftning en icke motbevisbar presumtion om bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk eftersom lagstiftningen, om någon av de tre omständigheterna är för handen, inte ger det utländska moderbolaget någon möjlighet att lägga fram bevisning som styrker förekomsten av ekonomiska skäl.

71 Vidare kan dessa omständigheter inte, var för sig eller som helhet, visa att det föreligger ett bedrägeri eller missbruk.

72 Domstolen påpekar härvidlag att moder- och dotterbolagsdirektivet inte innehåller några krav vad gäller arten av den ekonomiska verksamhet som bedrivs av bolag som omfattas av dess tillämpningsområde eller storleken på intäkterna från dessa bolags egna ekonomiska verksamhet.

73 Den omständigheten att det utländska moderbolagets verksamhet består i att förvalta tillgångar tillhörande dess dotterbolag eller att detta moderbolags intäkter endast härrör från denna förvaltning kan inte i sig medföra att det föreligger ett rent konstlat upplägg som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Omständigheten att förvaltningen av tillgångarna inte anses som en ekonomisk verksamhet inom ramen för mervärdesskatt är irrelevant i detta sammanhang, eftersom den skatt som är i fråga i det nationella målet och mervärdesskatt har olika rättsliga ramar, med olika syften.

74 I motsats till vad som föreskrivs i den lagstiftning som är aktuell i de nationella målen krävs vidare för att fastställa att det föreligger ett sådant upplägg att det från fall till fall görs en helhetsbedömning av situationen i fråga, på grundval av faktorer som organisatoriska, ekonomiska eller andra viktiga variabler för den koncern som det aktuella moderbolaget ingår i samt koncernens strukturer och affärsstrategier.

75 Mot bakgrund av ovanstående finner domstolen att artikel 1.2 i moder- dotterbolagsdirektivet, jämförd med artikel 5.1 i samma direktiv, ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som den som är aktuell i de nationella målen.

Frågan om vilken frihet som är tillämplig

76 Av domstolens praxis följer att den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl etableringsfriheten som den fria rörligheten för kapital (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

77 När det gäller frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten, ska den ifrågavarande lagstiftningens ändamål beaktas (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

78 Härvidlag har domstolen redan slagit fast att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet, omfattas av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltning och kontroll av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

79 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den skattelagstiftning som är aktuell i de nationella målen var tillämplig på bolag som innehade minst 15 procent av kapitalet i sina dotterbolag. Däremot innehåller beslutet inte några uppgifter om syftet med denna lagstiftning.

80 Ett sådant andelsinnehav innebär inte nödvändigtvis att det bolag som innehar andelarna utövar ett bestämmande inflytande över det utdelande bolagets beslut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

81 I sådana fall ska domstolen ta hänsyn till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet i syfte att avgöra om den situation som tvisten i det nationella målet avser omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

82 Vad gäller mål C-504/16 framgår det av handlingarna i målet att Traxx vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet innehade en andel på minst 26,5 procent av Deister electronik. I förevarande fall är det ostridigt att ett sådant andelsinnehav gav det förstnämnda bolaget ett bestämmande inflytande över sistnämnda bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet. Den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet ska således prövas i förhållande till etableringsfriheten.

83 Vad gäller mål C-613/16 framgår det av handlingarna i målet att Juhler Holding vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet innehade samtliga andelar i temp-team Personal. Domstolen konstaterar därför att detta andelsinnehav gav det förstnämnda bolaget ett bestämmande inflytande över sistnämnda bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet. Den nationella lagstiftning som är tillämplig på detta andelsinnehav ska följaktligen även i detta mål prövas i förhållande till etableringsfriheten.

84 I detta sammanhang kan noteras att aktieägarnas ursprung i de bolag som är aktuella i de nationella målen inte inverkar på rätten för dessa bolag att göra etableringsfriheten gällande. Av domstolens praxis framgår att det inte av någon unionsrättslig bestämmelse går att utläsa att aktieägarnas ursprung i bolag med hemvist i unionen, oavsett om de är fysiska eller juridiska personer, skulle inverka på rätten för dessa bolag att omfattas av denna frihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 48 och där angiven rättspraxis). Av de nationella målen framgår att de berörda moderbolagen är bolag med säte i unionen. Dessa bolag kan således göra gällande denna frihet.

85 Härav följer att de frågor som ställts ska besvaras mot bakgrund av etableringsfriheten.

Angående etableringsfriheten

86 Den etableringsfrihet som unionsmedborgare har enligt artikel 49 FEUF innefattar för unionsmedborgare en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare. I enlighet med artikel 54 FEUF inbegriper etableringsfriheten en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

87 Vad gäller behandlingen i värdmedlemsstaten framgår det av domstolens praxis att eftersom artikel 49 första stycket andra meningen FEUF uttryckligen ger ekonomiska aktörer en möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat, får detta fria val inte begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

88 Vidare ska varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

89 I förevarande fall framgår det av de handlingar som domstolen förfogar över att det endast är när ett i landet hemmahörande dotterbolag lämnar utdelning till ett i landet icke hemmahörande moderbolag som det krav som föreskrivs i den lagstiftning som är aktuell i de nationella målen uppställs för beviljandet av fördelen i form av befrielse från källskatt enligt artikel 5.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet.

90 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat kan denna skillnad i behandling avskräcka ett moderbolag utan hemvist i landet från att utöva verksamhet i Tyskland via ett dotterbolag i denna medlemsstat, och utgör därmed ett hinder för etableringsfriheten.

91 Denna inskränkning är bara tillåten om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse som är erkända i unionsrätten. I så fall krävs det också att restriktionen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

92 Vad gäller frågan huruvida ett bolag med hemvist i landet och ett bolag utan hemvist i landet vilka tar emot utdelningar från ett dotterbolag med hemvist i landet befinner sig i jämförbara situationer ska det påpekas att, såsom nämns i punkt 50 i denna dom, undantaget från källskatt för utdelningar från ett dotterbolag till moderbolaget syftar till att undvika dubbelbeskattning av dessa utdelningar.

93 Domstolen har förvisso, när det gäller de bestämmelser som en medlemsstat föreskriver för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller dubbelbeskattning av vinst som ett bolag med hemvist i landet delar ut, funnit att de aktieägare med hemvist i landet som tar emot utdelningen inte nödvändigtvis befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat. Emellertid har domstolen även slagit fast att när en medlemsstat vad gäller utdelningar som erhålls från ett bolag med hemvist i landet utövar sin beskattningsrätt inte endast avseende aktieägare med hemvist i landet, utan även avseende aktieägare utan hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa aktieägare utan hemvist i landet den situation som gäller för aktieägare med hemvist i landet (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

94 I de nationella målen har Förbundsrepubliken Tyskland valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningarna från dotterbolaget med hemvist i landet till dess moderbolag utan hemvist i landet, varför detta moderbolag utan hemvist i landet, vad gäller dessa utdelningar, ska anses befinna sig i en situation som är jämförbar med den som ett moderbolag med hemvist i landet befinner sig i.

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

96 Domstolen erinrar härvidlag för det första om att syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt och syftet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är sammanlänkade. För det andra kan dessa syften, eftersom de utgör tvingande skäl av allmänintresse, motivera ett hinder för utövandet av en fri rörlighet som garanteras genom fördraget (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

97 Domstolen konstaterar dock att syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt har samma räckvidd oavsett om det åberopas vid tillämpning av artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet eller som motivering för en inskränkning av primärrätten (dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 64). De överväganden som nämns i punkterna 60–74 i förevarande dom är således även tillämpliga vad gäller denna frihet.

98 Vad beträffar en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna bör det dessutom klargöras att moder- och dotterbolagsdirektivet reglerar frågan om denna fördelning genom förbudet för medlemsstaterna att tillämpa en källskatt på utdelning som ett i landet hemmahörande dotterbolag lämnar till ett i landet icke hemmahörande moderbolag.

99 Följaktligen kan syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt och syftet att bevara en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i förevarande fall inte motivera en inskränkning av etableringsfriheten.

100 Mot denna bakgrund ska den hänskjutande domstolens frågor besvaras enligt följande: Artikel 1.2 jämförd med artikel 5.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet, samt artikel 49 FEUF, ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den som är i fråga i de nationella målen, vilken, i fall då aktier i ett utländskt moderbolag ägs av personer som inte skulle ha rätt till återbetalning av eller befrielse från källskatt om de erhållit utdelning direkt från ett dotterbolag med hemvist i medlemsstaten, nekar befrielse från källskatt på kapitalavkastning vad gäller utdelningar till detta moderbolag, om någon av de omständigheter som anges i nämnda lagstiftning är för handen.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 1.2 jämförd med artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006, samt artikel 49 FEUF, ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den som är i fråga i de nationella målen, vilken, i fall då aktier i ett utländskt moderbolag ägs av personer som inte skulle ha rätt till återbetalning av eller befrielse från källskatt om de erhållit utdelning direkt från ett dotterbolag med hemvist i medlemsstaten, nekar befrielse från källskatt på kapitalavkastning vad gäller utdelningar till detta moderbolag, om någon av de omständigheter som anges i nämnda lagstiftning är för handen.

Underskrifter