Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 17 maj 2017 *

”Begäran om förhandsavgörande — Etableringsfrihet — Moder- och dotterbolagsdirektivet — Skattelagstiftning — Skatt på bolagsvinster — Utdelning — Källskatt — Dubbelbeskattning — *Fairness Tax*”

I mål C-68/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen, Belgien) genom beslut av den 28 januari 2015, som inkom till domstolen den 13 februari 2015, i målet

X

mot

Ministerraad,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 juni 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— X, genom T. Engelen, L. Ketels och P. Renier, advocaten,

— Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom D. Colas, J.-S. Pilczer och S. Ghiandoni, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 november 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: nederländska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF samt artiklarna 4.3 och 5 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8) (nedan kallat moder- och dotterbolagsdirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan X och Ministerraad (Ministerrådet, Belgien). Målet rör en talan om ogiltigförklaring av nationella bestämmelser, vilka inför en skatt kallad *fairness tax* – som skiljer sig från bolagsskatt och skatt för personer som saknar hemvist i landet – vilken påförs bolag med eller utan hemvist i landet när de lämnar utdelning som inte återfinns i bolagets slutgiltiga beskattningsbara resultat på grund av utnyttjandet av vissa skattefördelar i det nationella skattesystemet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 3 i moder- och dotterbolagsdirektivet anges att syftet med detta direktiv är att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.

4 I skälen 7 och 9 i direktivet anges följande:

”(7) Då ett moderbolag i denna sin egenskap mottar utdelad vinst från ett dotterbolag, måste den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande avstå från att beskatta sådan vinst, eller beskatta den men låta moderbolaget från skatten avräkna den på denna vinst belöpande bolagsskatt som dotterbolaget har betalat.

…

(9) När ett till moderbolaget hörande fast driftställe betalar ut eller tar emot vinstutdelning bör detta behandlas på samma sätt som motsvarande transaktion mellan ett dotterbolag och dess moderbolag. …”

5 I artikel 4.1 och 4.3 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget antingen

a) avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

b) beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag, under förutsättning att varje bolag och dess underliggande dotterbolag på varje nivå omfattas av definitionerna i artikel 2 och uppfyller kraven enligt artikel 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som ska betalas.

…

3. Varje medlemsstat ska vara bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget.

Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget.”

6 I artikel 5 i direktivet föreskrivs följande:

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

Belgisk rätt

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (1992 års inkomstskattelag) ändrades genom wet houdende diverse bepaligen (lagen om diverse bestämmelser) av den 30 juli 2013 (*Belgisch Staatsblad*, den 1 augusti 2013) (nedan kallad CIR 92). Kapitel 15 i sistnämnda lag av den 30 juli 2013 innehåller en avdelning 2, vars underavdelning 1 har rubriken ”*Fairness Tax*”. Underavdelningen består av artiklarna 43–51 i lagen, vilka ändrar artiklarna 198, 207, 218, 219 ter, 233, 246, 275 och 463 bis CIR 92.

8 Artikel 198.1 1° CIR 92 har följande lydelse:

”Följande kostnader utgör inte kostnader för intäkternas förvärvande:

1° bolagsskatt, inbegripet olika avgifter som ska betalas enligt artiklarna 219 bis–219 quater, förtidsbetalning av bolagsskatt och förskottsskatt som med åsidosättande av artikel 261 har erlagts av den som utbetalat inkomsten med befriande verkan för mottagaren, men med undantag för den särskilda avgift som ska betalas enligt artikel 219.”

9 I artikel 207 andra stycket i denna lag föreskrivs följande:

”Dessa avdrag eller förlustutjämningen för beskattningsperioden kan inte användas på den del av resultatet som härrör från avvikande eller vederlagsfria förmåner enligt artikel 79, eller på mottagna ekonomiska eller andra slags fördelar enligt artikel 53 24°, eller på det särskilda avgiftsunderlaget som upprättats på grundval av utgifter eller fördelar av alla dess slag, som inte motiverats i enlighet med artikel 219, eller på den del av vinsten som används för kostnader enligt artikel 198 § 1, 9° och 12°, eller på den del av vinsten som härrör från ett åsidosättande av artikel 194 quater § 2, fjärde stycket och tillämpningen av artikel 194 quater § 4, eller på värdeökningar enligt artikel 217 3°, eller på utdelning enligt artikel 219 ter”

10 Artikel 218.1 i samma lag har följande lydelse:

”Den skatt som beräknats i enlighet med artiklarna 215–217 och den särskilda skatt som avses i artikel 219 ter höjs i förekommande fall i enlighet med vad som föreskrivs för skatt för fysiska personer i artiklarna 157–168, vid avsaknad av förskottsbetalning eller vid otillräcklig sådan.

Genom undantag från artiklarna 160–165 är begränsningen på höjning till 90 procent och höjningen av beräkningsunderlaget till 106 procent av den skatt som ska betalas till staten, emellertid inte tillämpliga.”

11 I artikel 219 ter i denna lag föreskrivs följande:

”§ 1. För den beskattningsperiod under vilken utdelning lämnas i den mening som avses i artikel 18 första stycket 1°–2° bis, införs en särskild skatt som beräknas i enlighet med punkterna nedan.

Den särskilda skatten är fristående från – och i förekommande fall ett komplement till – annan beskattning som sker i enlighet med andra bestämmelser i denna lag, eller i förekommande fall i samband med tillämpningen av särskilda lagbestämmelser.

§ 2. För beräkningen av skatteunderlaget ska man utgå från den positiva differensen mellan bruttoutdelningen för beskattningsperioden och det slutgiltiga beskattningsbara resultat som faktiskt omfattas av den skattesats för bolagsskatt som avses i artiklarna 215 och 216.

§ 3. Från detta underlag ska den del av den lämnade utdelningen som härrör från de reserver som beskattats tidigare och senast beskattningsåret 2014, dras av. För tillämpningen av detta avdrag ska beaktandet av reserver som redan beskattats göras med företräde för de senaste reserver som tillkommit.

För beskattningsåret 2014 får utdelning som lämnats under det beskattningsåret aldrig tas i beaktande som beskattade reserver för samma beskattningsår.

§ 4. Det således erhållna beloppet begränsas därefter med en procentandel som avser förhållandet mellan

— i täljaren: de avdrag som faktiskt har gjorts för beskattningsperioden för överföring av underskott och riskkapital, och

— i nämnaren: det skattemässiga resultatet från beskattningsperioden, exklusive de undantagna värdeminskningarna, avsättningarna och mervärdena.

§ 5. Det underlag som räknats fram i enlighet med föregående punkter kan inte begränsas eller minskas på något annat sätt.

§ 6. Den särskilda skatten motsvarar 5 procent av det på detta sätt beräknade beloppet.

§ 7. Bolag som på grundval av artikel 15 i bolagslagen utgör små bolag för beskattningen avseende den beskattningsperiod under vilken utdelningen lämnades, omfattas inte av denna särskilda skatt.”

12 I artikel 233 tredje stycket CIR 92 föreskrivs följande:

”Vidare inrättas en särskild skatt i enlighet med reglerna i artikel 219 ter. För tillämpningen av denna åtgärd, vad gäller belgiska bolag, avser ’lämnad utdelning’ den del av bolagets bruttoutdelning som motsvarar det belgiska fasta driftställets andel av det positiva resultatet i bolagets sammanlagda resultat.”

13 Artikel 246 första stycket 3° i lagen har följande lydelse:

”utan att det påverkar tillämpningen av artikel 218, ska den särskilda skatten i artikel 233 stycke 3° beräknas med en sats på 5 procent.”

14 Artikel 463 bis.1 1° i nämnda lag har följande lydelse:

”Som kompletterande krisavgift föreskrivs ytterligare skatt på 3 procent på det ursprungliga skattebeloppet (*centime additionnel*), uteslutande till förmån för staten,

1° på bolagsskatten, på skatt för juridiska personer som avses i artikel 220 2° och 3°, och för skattskyldiga som avses i artikel 227 2° och 3° med undantag för främmande stater och deras subnationella politiska förvaltningsområden och kommuner, på skatt för personer som saknar hemvist i landet, inbegripet särskilda skatter som avses i artiklarna 219 bis, 219 ter och 246 första stycket 2° och 3°; de kompletterande krisavgifterna beräknas på dessa skatter:

— före avräkning för de i artiklarna 218, 226 och 246 första stycket 1° och andra stycket avsedda förhandsbetalningarna, de förskottsvis uttagna skatterna, den enligt schablon beräknade andelen av utländsk skatt och det skattetillgodohavande som avses i artiklarna 277–296,

— före den höjning som föreskrivs vid avsaknad av eller vid otillräcklig förskottsbetalning i den första strecksatsen.”

15 Artikel 275[7] fjärde stycket i samma lag har följande lydelse:

”Kungl. Maj:t får höja procentandelen i tredje stycket genom kungligt dekret som antas av ministerrådet för arbetsgivare som avses i denna artikel som antingen utgör små bolag enligt artikel 15 i bolagslagen, eller är fysiska personer som i tillämpliga delar uppfyller kraven i nämnda artikel 15. Kungl. Maj:t överlämnar ett lagförslag för fastställelse av dekretet som antagits med tillämpning av förevarande stycke, till de lagstiftande kamrarna omedelbart, om de sammanträder, annars vid deras nästa sammanträde.”

16 I artikel 51 i lagen av den 30 juli 2013 om diverse bestämmelser föreskrivs följande:

”Artiklarna 43–49 träder i kraft från och med beskattningsåret 2014.

Ändringar som görs från och med den 28 juni 2013 till dess att räkenskaperna för året avslutats påverkar inte tillämpningen av åtgärder som nämns i förevarande underavdelning.

Artikel 50 ska tillämpas på löner som betalats ut eller tilldelats från och med den 1 januari 2014.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 X väckte talan vid Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen, Belgien) om ogiltigförklaring av de nationella bestämmelser som inför *fairness tax*.

18 Den hänskjutande domstolen har angett att *fairness tax* är en särskild skatt som skiljer sig från bolagsskatt och skatt för personer som saknar hemvist i landet. Denna särskilda skatt regleras i artiklarna 43–51 i lagen av den 30 juli 2013 om diverse bestämmelser. *Fairness tax* påförs när vinst delas ut inom samma beskattningsperiod och bolagets skattemässiga resultat helt eller delvis minskas på grund av utnyttjandet av olika avdrag som föreskrivs i det nationella skattesystemet.

19 Inom ramen för sin talan om ogiltigförklaring av artiklarna 43–51 gjorde X för det första gällande att *fairness tax* utgör en inskränkning i etableringsfriheten då denna skatt hindrar bolag som saknar hemvist i landet från att fritt välja juridisk form för sin ekonomiska verksamhet i Belgien.

20 Ett bolag som saknar hemvist i Belgien och som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett dotterbolag där blir nämligen indirekt föremål för *fairness tax* endast om dotterbolaget faktiskt delar ut sin vinst till detta bolag, oberoende av om bolaget självt lämnar utdelning eller inte.

21 Om däremot ett bolag som saknar hemvist i Belgien bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där, påförs detta bolag *fairness tax* när det självt lämnar utdelning, oberoende av om vinst från det fasta driftstället har förts över till bolaget eller om vinsten har avsatts till reserver eller återinvesterats i Belgien. Beskattningsunderlaget för detta bolag kan således också omfatta vinst som uppkommit för bolaget utanför Belgien av det enkla skälet att bolaget har ett fast driftställe i Belgien.

22 X menar vidare att *fairness tax* även utgör diskriminering på grund av nationalitet mellan ett bolag som saknar hemvist i Belgien och bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där och ett bolag med hemvist i landet, eftersom ett bolag som saknar hemvist i landet kan påföras denna skatt även om all vinst från bolagets fasta driftställe i Belgien har avsatts till reserver eller återinvesterats i Belgien. Detta är emellertid inte fallet om ett bolag med hemvist i Belgien avsätter all sin vinst till reserver eller återinvesterar all sin vinst i Belgien.

23 Ministerrådet bedömde att den påstådda skillnaden i behandling följer av ett fast driftställes egenskaper, eftersom ett fast driftställe – till skillnad från ett dotterbolag – självt inte kan lämna utdelning.

24 Vad gäller den påstådda skillnaden i behandling mellan ett bolag som saknar hemvist i Belgien och som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe i det landet och ett bolag med hemvist i landet, anger ministerrådet att den aktuella lagstiftningen i syfte att förhindra eventuell diskriminering föreskriver beräkningen av en fiktiv utdelning för att fastställa beskattningsunderlaget för *fairness tax* för det förstnämnda bolaget. Lagstiftningen inför således ingen skillnad i behandling, utan är anpassad efter omständigheterna.

25 För det andra gjorde X gällande att *fairness tax* måste anses utgöra en källskatt, eftersom den tas ut på vinst som dotterbolaget delar ut till sitt moderbolag, och att den således strider mot artikel 5 i moder- och dotterbolagsdirektivet, enligt vilken vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget ska vara befriad från källskatt.

26 Ministerrådet menar att *fairness tax* inte är en förtäckt källskatt, utan en särskild skatt som beräknas utifrån utdelad vinst som inte återfinns i dotterbolagets beskattningsbara resultat, på grund av avdraget för riskkapital och/eller avdrag för tidigare förluster.

27 För det tredje gjorde X gällande att *fairness tax* kan innebära att vinst som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde beskattas med mer än de maximala 5 procent som föreskrivs i artikel 4.3 i det direktivet.

28 Undantaget från skatt för 95 procent av vinsten skulle nämligen vara tillämpligt endast om vinsten omedelbart delades ut samma år. Om vinsten delas ut ett annat år, blir den föremål för *fairness tax* med en del som överstiger 5 procent, eftersom proportionalitetsfaktorn enbart beaktar vinsten för året och avdraget för riskkapital som tillämpas på vinsten och/eller avdraget för uppskjuten förlust det året.

29 Enligt ministerrådet är det ett strategiskt val för moderbolaget om det delar ut vinsten eller inte. *Fairness tax* skiljer sig åt för samma bolag för varje beskattningsår utifrån hur stor vinst som delats ut, utnyttjandet av avdrag för riskkapital och storleken på det skattemässiga resultatet, och får inte till följd att en del av den utdelning som överstiger taket på 5 procent beskattas.

30 Mot denna bakgrund beslutade Grondwettelijk Hof (Författningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 49 FEUF tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken
   a) ett bolag med säte i en annan medlemsstat som har ett fast driftställe i Belgien påförs en skatt när det beslutar att dela ut vinst som inte finns upptagen i bolagets slutligt beskattningsbara resultat, oavsett om vinst har förts över från det fasta driftstället i Belgien till detta bolag,

samtidigt som ett bolag med säte i en annan medlemsstat som har ett dotterbolag i Belgien inte påförs någon sådan skatt när det beslutar att dela ut vinst som inte finns upptagen i bolagets slutligt beskattningsbara resultat, oavsett om dotterbolaget har lämnat utdelning eller inte,

b) ett bolag med säte i en annan medlemsstat som har ett fast driftställe i Belgien, då hela den belgiska vinsten avsätts till reserver, påförs en skatt när det beslutar att dela ut vinst som inte finns upptagen i bolagets slutligt beskattningsbara resultat, samtidigt som ett belgiskt bolag som avsätter hela vinsten till reserver inte påförs någon sådan skatt?

2) Ska artikel 5 i moder- och dotterbolagsdirektivet tolkas så, att det är fråga om en källskatt när det i en nationell bestämmelse föreskrivs att det vid ett dotterbolags vinstutbetalning till moderbolaget påförs en skatt på grund av att utdelning lämnas inom samma beskattningsperiod och det skattemässiga resultatet helt eller delvis minskas genom avdraget för riskkapital och/eller överförda skattemässiga förluster, trots att vinsten enligt den nationella lagstiftningen inte skulle vara beskattningsbar om den stannade kvar hos dotterbolaget och inte betalades ut till moderbolaget?

3) Ska artikel 4.3 i moder- och dotterbolagsdirektivet tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken en skatt tas ut på utdelning, om denna lagstiftning leder till att ett bolag som delar ut en erhållen utdelning efter det år då bolaget självt erhöll den beskattas för en del av utdelningen som överstiger den tröskel som fastställs i ovannämnda artikel 4.3 i direktivet, trots att så inte är fallet när bolaget på nytt betalar ut en utdelning under samma år som det erhåller den?”

Prövning av tolkningsfrågorna

31 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i förenligheten med unionsrätten av en medlemsstats skattelagstiftning, som den i det nationella målet, som är tillämplig när den vinst som ett bolag delar ut – oaktat om det är ett bolag med hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet vars moderbolag saknar hemvist i landet, eller ett bolag som saknar hemvist i landet men som bedriver verksamhet i den medlemsstaten genom ett fast driftställe – är högre än det slutgiltiga skattemässiga resultatet för det bolaget i samma medlemsstat till följd av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i den medlemsstatens skattesystem.

32 Det framgår av de handlingar som inkommit till domstolen att den ifrågavarande skattelagstiftningen syftar till att beskatta inkomster som omfattas av den aktuella medlemsstatens beskattningsrätt och som med anledning av en sådan tillämpning har delats ut utan att för den skull ha blivit påförda bolagsskatt, vad beträffar bolag med hemvist i landet, eller skatt för personer som saknar hemvist i landet, vad beträffar bolag som saknar hemvist i landet, i den medlemsstaten.

33 Av handlingarna framgår också att den aktuella skattelagstiftningen kommer till uttryck i form av en skatt som skiljer sig från bolagsskatt och skatt för personer som saknar hemvist i landet, med en skattesats på 5,15 procent. För beräkningen av skatteunderlaget ska det utgås från den positiva differensen mellan bruttoutdelningen för beskattningsperioden och det slutgiltiga beskattningsbara resultat som faktiskt omfattas av den vanliga skattesatsen för bolagsskatt. Från detta underlag ska den del av utdelningen som härrör från de reserver som beskattats tidigare och senast beskattningsåret 2014 dras av. Beloppet begränsas av en koefficient som består av en del som avser sambandet mellan avdraget för riskkapital och/eller uppskjuten förlust för beskattningsperioden, i täljaren, och det skattemässiga resultatet för beskattningsperioden, i nämnaren.

34 För att beräkna beskattningsunderlaget vad gäller bolag som saknar hemvist i landet, föreskriver samma skattelagstiftning beräkningen av en ”fiktiv utdelning”. I ett sådant fall utgörs den ”utdelade vinsten” av den del av utdelningen som bolaget lämnat och motsvarar det belgiska fasta driftställets andel av bolagets sammanlagda räkenskapsresultat.

Den första frågan

35 För att pröva den första frågan, så som den har ställts, erinrar domstolen först om att ett bolags säte, liksom fysiska personers nationalitet, används för att fastställa under vilken stats ordning bolaget lyder (se, bland annat, dom av den 28 januari 1986, kommissionen/Frankrike, 270/83, EU:C:1986:37, punkt 18, och dom av den 14 december 2000, AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 20).

36 Härav följer att tillämpningen av en nationell skattelagstiftning, som den i det nationella målet, på ett dotterbolag med hemvist i landet vars moderbolag saknar hemvist i samma land, å ena sidan, och på ett fast driftställe med hemvist i landet tillhörande ett bolag som saknar denna hemvist, å andra sidan, berör den skattemässiga behandlingen av ett bolag med hemvist i landet respektive ett bolag som saknar hemvist i landet.

37 I målet är det ostridigt att den aktuella belgiska skattelagstiftningen behandlar bolag med hemvist i landet, inbegripet dotterbolag med hemvist i landet vars moderbolag saknar hemvist i samma land, på samma sätt som bolag som saknar hemvist i landet, eftersom samtliga dessa bolag påförs *fairness tax* när de lämnar utdelning på det sätt som anges ovan i punkterna 31 och 32.

38 Mot denna bakgrund ska den första frågan förstås så, att den avser huruvida etableringsfriheten ska tolkas på så sätt att den utgör hinder mot en skattelagstiftning i en medlemsstat, som lagstiftningen i det nationella målet, enligt vilken såväl ett bolag som saknar hemvist i landet och som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där, som ett bolag med hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet där moderbolaget inte har det, är skyldiga att betala en sådan skatt som *fairness tax*, när dessa bolags utdelningar inte återfinns i bolagens slutgiltiga beskattningsbara resultat med anledning av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet.

39 Den etableringsfrihet som unionsmedborgare har enligt artikel 49 FEUF innefattar för dessa medborgare 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 stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

40 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 (beslut av den 4 juni 2009, KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 och C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

41 Vad gäller skattebestämmelser framgår det av domstolens praxis att det ankommer på varje medlemsstat att med iakttagande av unionsrätten organisera sitt system för beskattning av vinster, i den mån dessa vinster omfattas av den berörda medlemsstatens beskattningsrätt. Härav följer att det står medlemsstaten fritt att fastställa den beskattningsgrundande händelsen, beskattningsunderlaget och den skattesats som tillämpas på olika etableringsformer som bolag verksamma i denna medlemsstat kan använda, under förutsättning att den inte diskriminerar bolag som saknar hemvist i landet i förhållande till hur jämförbara nationella etableringar behandlas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 47, och dom av den 26 juni 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 86 och där angiven rättspraxis).

42 Diskriminering uppkommer endast när olika regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer (dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, och dom av den 1 december 2011, kommissionen/Ungern, C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

43 I målet är det utrett att ett bolag som saknar hemvist i Belgien och som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där och ett bolag som har hemvist i Belgien, inbegripet ett dotterbolag till ett bolag som saknar hemvist i Belgien, i princip behandlas likadant i skattemässigt hänseende, eftersom de påförs *fairness tax* när de lämnar utdelning som med anledning av utnyttjandet av vissa skattefördelar i det nationella skattesystemet inte återfinns i bolagens slutgiltiga beskattningsbara resultat.

44 Emellertid, då handlingarna som inkommit till domstolen ger vid handen att, till skillnad från ett bolag med hemvist i Belgien som är skyldigt att betala bolagsskatt på sin världsomspännande inkomst, ett bolag som saknar hemvist i Belgien och som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där är skatteskyldigt i Belgien endast på grundval av det fasta driftställets vinst, skulle det dock kunna förhålla sig annorlunda och den aktuella lagstiftningen skulle således begränsa etableringsfriheten om sättet att beräkna beskattningsunderlaget för *fairness tax* skulle leda till att det bolag som saknar hemvist i landet i praktiken behandlades mindre förmånligt än ett bolag med hemvist i landet.

45 Den belgiska regeringen har angett att den aktuella lagstiftningen – genom att föreskriva beräkningen av en fiktiv utdelning för fastställandet av beskattningsunderlaget för *fairness tax* för ett sådant bolag som saknar hemvist i Belgien –, har beaktat denna skillnad i sättet att beräkna beskattningsunderlaget och avser därigenom undvika eventuell diskriminering.

46 X och Europeiska kommissionen anser emellertid att denna beräkningsmetod kan leda till en högre beskattning av det bolag som saknar hemvist i landet. Härvidlag har X gjort gällande att i vissa fall innebär beräkningsmetoden att ett sådant bolag beskattas på andra vinster än dem som genereras av det fasta driftstället i Belgien. Vidare har kommissionen angett att ett bolag som har hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet vars moderbolag saknar sådan hemvist, påförs *fairness tax* endast när det faktiskt lämnar utdelning. Ett bolag som saknar hemvist i landet men som bedriver ekonomisk verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett fast driftställe påförs däremot denna skatt när det lämnar utdelning, även när det fasta driftställets vinst inte ingår i den utdelning som lämnas av detta bolag.

47 I förekommande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att tolka nationell rätt, att med beaktande av alla delar i den aktuella skattelagstiftningen och hela det nationella skattesystemet pröva om metoden för att beräkna beskattningsunderlaget under alla omständigheter utmynnar i att ett bolag som saknar hemvist i landet och som bedriver ekonomisk verksamhet i Belgien genom ett fast driftställe inte behandlas sämre i skattemässigt hänseende än ett bolag med hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 48).

48 Inom ramen för denna prövning bör den hänskjutande domstolen beakta den omständigheten att den aktuella lagstiftningen avser beskattning av vinst som omfattas av den belgiska beskattningsrätten och som delats ut, men på vilka medlemsstaten inte har utövat sin beskattningsrätt på grund av utnyttjandet av vissa skatteförmåner i det nationella skattesystemet. När metoden för att beräkna beskattningsunderlaget för ett bolag som saknar hemvist i landet leder till att bolaget beskattas även på vinster som inte omfattas av medlemsstatens beskattningsrätt, får således bolaget som saknar hemvist i landet en mindre fördelaktig behandling än ett bolag med sådan hemvist.

49 Om det av denna prövning följer att en mindre fördelaktig behandling är för handen, ska en skattelagstiftning, som den i det nationella målet, anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten.

50 Ett sådant hinder kan tillåtas endast om det tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om det kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

51 Domstolen erinrar om att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska bedömas mot bakgrund av det ändamål som eftersträvas med den nationella skattelagstiftningen i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, kommissionen/Finland C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 36, och av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48).

52 I förhållande till en skattelagstiftning i värdmedlemsstaten som avser förhindra att vinst som uppkommer i den medlemsstaten – med anledning av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet – delas ut utan att ha blivit beskattade hos den skattskyldige, befinner sig en skattskyldig som inte har hemvist i landet men som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe i den medlemsstaten i en situation som är jämförbar med den för en skattskyldig med hemvist i landet. I båda fallen avser skattelagstiftningen nämligen att göra det möjligt för den medlemsstaten att utöva sin rätt att beskatta vinst som omfattas av dess beskattningsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2006, Kerckhaert och Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 19, och dom av den 3 september 2014, kommissionen/Spanien, C-127/12, ej publicerad, EU:C:2014:2130, punkterna 77 och 78).

53 I förhållande till den aktuella lagstiftningen befinner sig således ett bolag som saknar hemvist i Belgien men som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där i en situation som är jämförbar med den i vilken ett bolag med hemvist i Belgien, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i Belgien till ett moderbolag som saknar sådan hemvist.

54 För att inskränkningen ska kunna motiveras krävs alltså att det föreligger tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs också att inskränkningen ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

55 Den belgiska regeringen har gjort gällande att ett eventuellt hinder för denna frihet är motiverat av två tvingande skäl av allmänintresse, närmare bestämt syftet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och syftet att förhindra missbruk.

56 Domstolen konstaterar härvidlag att även om dessa två syften utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning av utövandet av de i fördraget garanterade fria rörligheterna (se dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkterna 36 och 37 och där angiven rättspraxis), är den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte ägnad att säkerställa att syftena uppnås, varför nämnda syften i ett sådant fall som i det nationella målet inte kan motivera ett eventuellt hinder för etableringsfriheten.

57 I försa hand är syftet med den aktuella skattelagstiftningen att beskatta vinster som omfattas av den belgiska beskattningsrätten och som utdelats utan att för den skull ha blivit beskattade i Belgien och avser nämligen inte att fördela beskattningsrätten mellan Konungariket Belgien och en annan medlemsstat.

58 I andra hand avser lagstiftningen, vars syfte är att begränsa verkan av skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet, inte i sig att förhindra förekomsten av missbruk.

59 I övrigt kan ett eventuellt hinder inte heller motiveras av den omständigheten att den aktuella lagstiftningen i vissa fall kan medföra att ett bolag som saknar hemvist i Belgien men som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där beskattas på ett mer förmånligt sätt än ett bolag som har hemvist i Belgien.

60 Den omständigheten att en nationell skattelagstiftning missgynnar bolag som saknar hemvist i landet kan nämligen inte uppvägas av att samma lagstiftning i andra situationer kan ge sådana bolag en fördelaktig behandling (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkterna 38 och 39).

61 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den första frågan besvaras enligt följande. Etableringsfriheten ska tolkas på så sätt att den inte utgör hinder mot en skattelagstiftning i en medlemsstat, som lagstiftningen i det nationella målet, enligt vilken såväl ett bolag som saknar hemvist i landet och som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där, som ett bolag med hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet där moderbolaget inte har det, är skyldiga att betala en sådan skatt som *fairness tax*, när dessa bolags utdelningar inte återfinns i bolagens slutgiltiga beskattningsbara resultat med anledning av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet, under förutsättning att sättet att beräkna beskattningsunderlaget för denna skatt i praktiken inte medför att bolaget som saknar hemvist i landet behandlas mindre förmånligt än ett bolag som har hemvist i landet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Den andra frågan

62 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 5 i moder- och dotterbolagsdirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot en skattelagstiftning i en medlemsstat, som lagstiftningen i det nationella målet, som föreskriver en sådan skatt som *fairness tax*, vilken ska betalas av bolag som saknar hemvist i landet men som bedriver ekonomisk verksamhet i den medlemsstaten genom ett fast driftställe, och bolag som har hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag som saknar sådan hemvist, när bolagen lämnar utdelning som inte återfinns i bolagens slutgiltiga beskattningsbara resultat på grund av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet.

63 Av domstolens fasta praxis följer att tre kumulativa villkor måsta vara uppfyllda för att en skatt ska anses utgöra en källskatt i den mening som avses i artikel 5 i moder- och dotterbolagsdirektivet. För det första måste skatten tas ut i det land där utdelningen sker och den beskattningsgrundande händelsen ska vara betalningen av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper. För det andra ska beskattningsunderlaget utgöras av inkomsten från dessa värdepapper. För det tredje ska innehavaren av dessa värdepapper vara skattskyldig (se, analogt, 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 26 och där angiven rättspraxis).

64 Som parterna i det nationella målet har angett uppfyller en sådan skatt som *fairness tax* i det nationella målet de två första villkoren. Den beskattningsgrundande händelsen för skatten är nämligen betalningen av utdelning, och det belopp som delas ut beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

65 Eftersom den som är skyldig att betala en sådan skatt som *fairness tax* inte är innehavaren av dessa värdepapper, utan det utdelande bolaget, är emellertid det tredje villkoret inte uppfyllt.

66 Denna bedömning påverkas inte av de argument som X och kommissionen har framfört om att ett synsätt grundat på ekonomiska bedömningar ska ges företräde i förevarande fall. Härvidlag räcker det att ange att domstolen underkände ett sådant synsätt i sin dom av den 26 juni 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punkterna 58–62).

67 Eftersom det tredje villkoret, beträffande förekomsten av en källskatt i den mening som avses i artikel 5 i moder- och dotterbolagsdirektivet, inte är uppfyllt, kan en sådan skatt som den i det nationella målet inte utgöra källskatt i den mening som avses i bestämmelsen.

68 Den andra frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 5 i moder- och dotterbolagsdirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot en skattelagstiftning i en medlemsstat, som lagstiftningen i det nationella målet, som föreskriver en sådan skatt som *fairness tax*, vilken ska betalas av bolag som saknar hemvist i landet men som bedriver ekonomisk verksamhet i den medlemsstaten genom ett fast driftställe, och bolag som har hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag som saknar sådan hemvist, när bolagen lämnar utdelning som inte återfinns i bolagens slutgiltiga beskattningsbara resultat på grund av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet.

Den tredje frågan

69 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet, jämförd med punkt 3 i den artikeln, ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder mot en sådan nationell skattelagstiftning som den i det nationella målet, i den mån denna lagstiftning innebär en beskattning av vinster som ett moderbolag uppbär från sitt dotterbolag och som delas ut av moderbolaget senare än under det år de uppbars, som överstiger det tak på 5 procent som föreskrivs i bestämmelsen.

70 Det framgår av skäl 3 i moder- och dotterbolagsdirektivet att syftet med direktivet är att förhindra dubbelbeskattning av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag på moderbolagsnivå.

71 I detta hänseende ger artikel 4.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet medlemsstaterna två alternativ, närmare bestämt systemet med undantag från skatteplikt och avräkningssystemet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 44). I enlighet med skälen 7 och 9 i direktivet preciserar nämligen bestämmelsen att när ett moderbolag eller dess fasta driftställe i kraft av ett moderbolags förbindelse med sitt dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation, ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget antingen avstå från att beskatta sådan utdelning eller beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande skatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag.

72 I punkt 3 i nämnda artikel 4 föreskrivs emellertid att varje medlemsstat ska vara bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Av bestämmelsen framgår också att om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget.

73 Artikel 4 i direktivet avser således att förhindra att utdelning till ett moderbolag som har hemvist i landet från ett dotterbolag som saknar hemvist i landet först beskattas hos dotterbolaget i dess hemvistland och därefter hos moderbolaget i dess hemvistland.

74 Det framgår av förevarande beslut om hänskjutande att Konungariket Belgien valde systemet med undantag från skatteplikt när det införlivade moder- och dotterbolagsdirektivet med nationell rätt. Dessutom använde Belgien möjligheten i artikel 4.3 i direktivet. Vinster från dotterbolag utan hemvist i landet till belgiska moderbolag är således undantagna från skatt till 95 procent.

75 Vidare är det utrett att *fairness tax* – när vinst som ett dotterbolag utan hemvist i landet har delat ut till sitt moderbolag med hemvist i landet, delas ut av moderbolaget efter det år som det tog emot utdelningen – innebär att vinsten är föremål för beskattning som överstiger taket på 5 procent i artikel 4.3, och således medför en dubbelbeskattning av vinsten.

76 Fråga uppkommer således om en sådan dubbelbeskattning strider mot moder- och dotterbolagsdirektivet.

77 Den belgiska och den franska regeringen menar att vinst som delas ut på nytt av ett moderbolag till aktieägarna inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet, eftersom bestämmelsen är tillämplig enbart när ett moderbolag tar emot utdelning från sitt dotterbolag.

78 En sådan tolkning, som varken följer av bestämmelsens ordalydelse eller av dess sammanhang eller syfte, kan inte godtas.

79 Genom att föreskriva att moderbolagets medlemsstat och det fasta driftställets medlemsstat ska ”avstå från att beskatta sådan utdelning” förbjuder den bestämmelsen nämligen medlemsstaterna att påföra moderbolaget eller dess fasta driftställe skatt med anledning av vinst som dotterbolaget har delat ut till moderbolaget, utan att göra skillnad på om den beskattningsgrundande händelsen för moderbolagets beskattning är mottagandet av vinsten eller dess vidareutdelning.

80 Såsom nämns ovan i punkterna 70 och 71 är det dessutom så, att moder- och dotterbolagsdirektivet syftar till att förhindra dubbelbeskattning av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag på moderbolagsnivå. Att ett moderbolags medlemsstat beskattar vinsten hos detta bolag vid vidareutdelningen av vinsten, vilket innebär att vinsten är föremål för en beskattning som i praktiken överstiger taket på 5 procent i artikel 4.3 i direktivet, medför en dubbelbeskattning på moderbolagsnivå som är förbjuden enligt direktivet.

81 Som generaladvokaten angav i punkt 54 i sitt förslag till avgörande påverkas denna slutsats inte av punkt 105 i domen av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), eftersom domstolen i den punkten endast uttalade sig om huruvida vissa metoder för att beräkna beloppet för förtida betalning av bolagsskatten är förenliga med moder- och dotterbolagsdirektivet när ett moderbolag med hemvist i landet på nytt delar ut utdelning som det mottagit av ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, och inte huruvida det i ett sådant fall är förenligt med direktivet att påföra denna skatt.

82 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet, jämförd med punkt 3 i den artikeln, ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder mot en sådan nationell skattelagstiftning som den i det nationella målet, i den mån denna lagstiftning innebär en beskattning av vinster som ett moderbolag uppbär från sitt dotterbolag och som delas ut av moderbolaget senare än under det år de uppbars som överstiger det tak på 5 procent som föreskrivs i bestämmelsen.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Etableringsfriheten ska tolkas på så sätt att den inte utgör hinder mot en skattelagstiftning i en medlemsstat, som lagstiftningen i det nationella målet, enligt vilken såväl ett bolag som saknar hemvist i landet och som bedriver ekonomisk verksamhet genom ett fast driftställe där, som ett bolag med hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet där moderbolaget inte har det, är skyldiga att betala en sådan skatt som *fairness tax*, när dessa bolags utdelningar inte återfinns i bolagens slutgiltiga beskattningsbara resultat med anledning av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet, under förutsättning att sättet att beräkna beskattningsunderlaget för denna skatt i praktiken inte medför att bolaget som saknar hemvist i landet behandlas mindre förmånligt än ett bolag som har hemvist i landet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.**

2) **Artikel 5 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot en skattelagstiftning i en medlemsstat, som lagstiftningen i det nationella målet, som föreskriver en sådan skatt som *fairness tax*, vilken ska betalas av bolag som saknar hemvist i landet men som bedriver ekonomisk verksamhet i den medlemsstaten genom ett fast driftställe, och bolag som har hemvist i landet, inbegripet ett dotterbolag med hemvist i landet till ett moderbolag som saknar sådan hemvist, när bolagen lämnar utdelning som inte återfinns i bolagens slutgiltiga beskattningsbara resultat på grund av utnyttjandet av vissa skattefördelar som föreskrivs i det nationella skattesystemet.**

3) **Artikel 4.1 a i direktiv 2011/96, jämförd med punkt 3 i den artikeln, ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder mot en sådan nationell skattelagstiftning som den i det nationella målet, i den mån denna lagstiftning innebär en beskattning av vinster som ett moderbolag uppbär från sitt dotterbolag och som delas ut av moderbolaget senare än under det år de uppbars som överstiger det tak på 5 procent som föreskrivs i bestämmelsen.**

Underskrifter