Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 26 februari 2019*

Innehållsförteckning

Tillämpliga bestämmelser 4

OECD:s modellavtal 4

Direktiv 2003/49 5

Skatteavtal 8

Dansk rätt 8

Beskattning av räntor 8

Källbeskattning 9

Tillämplig lag med avseende på bedrägeri och missbruk 9

Målen vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna 9

1) Mål C-115/16, N Luxembourg 1 10

2) Mål C-118/16, X Denmark 13

3) Mål C-119/16, C Danmark I 17

4) Mål C-299/16, Z Denmark 20

Förfarandet vid domstolen 23

Prövning av tolkningsfrågorna 24

Den första frågan a–c, den andra frågan a och b och den tredje frågan i målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 24

Begreppet ”den som har rätt till” 24

* Rättegångsspråk: danska.

Behovet av en särskild bestämmelse i nationell rätt eller i avtal som genomför artikel 5 i direktiv 2003/49 26

Den första frågan d–f i målen C-115/16, C-118/16 och C-119/16, den första frågan d och e i mål C-299/16, den fjärde frågan i målen C-115/16 och C-118/16, den femte frågan i mål C-115/16, den sjätte frågan i mål C-118/16 och den fjärde frågan i målen C-119/16 och C-299/16 30

Kriterierna för att det ska föreligga rättsmissbruk och bevisningen härför 30

Bevisbördan för rättsmissbruk 33

Den femte frågan a–c i mål C-118/16 34

Den sjätte och den sjunde frågan i mål C-115/16, den sjunde och den åttonde frågan i mål C-118/16, den femte och den sjätte frågan i mål C-119/16 och den femte, den sjätte och den sjunde frågan i mål C-299/16 35

Rättegångskostnader 39

”Begäran om förhandsavgörande – Tillnärmning av lagstiftning – Gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater – Direktiv 2003/49/EG – Den som har rätt till räntor eller royalties – Artikel 5 – Rättsmissbruk – Bolag som är etablerat i en medlemsstat och som till ett närstående bolag etablerat i en annan medlemsstat betalar ränta, vilken därefter i sin helhet eller nästan i sin helhet förs ut ur Europeiska unionen – Dotterbolagets skyldighet att innehålla källskatt på räntan”

I de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16,

angående begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställda av Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark) (C-115/16, C-118/16 och C-119/16) genom beslut av den 19 februari 2016, som inkom till domstolen den 25 februari 2016, och av Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) (C-299/16, genom beslut av den 24 maj 2016, som inkom till domstolen den 26 maj 2016, i målen

N Luxembourg 1 (C-115/16),

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

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader och F. Biltgen, samt domarna A. Rosas (referent), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C.G. Fernlund, C. Vajda och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 oktober 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– N Luxembourg 1 och C Danmark I, genom advokaterna A.M. Ottosen och S. Andersen,

– X Denmark A/S och Z Denmark ApS, genom advokaterna L.E. Christensen och H.S. Hansen,

– Danmarks regering, genom C. Thorning, J. Nymann-Lindegren och M.S. Wolff, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av advokaten J.S. Horsbøl Jensen,

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

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Socio, avvocato dello Stato,

– Luxemburgs regering, genom D. Holderer, i egenskap av ombud, biträdd av P.-E. Partsch och T. Lesage, avocats,

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

– Österrikes regering, genom G. Eberhard, i egenskap av ombud,

– Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren och F. Bergius, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels, R. Lyal och L. Grønfeldt, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av H. Peytz, avocat,

och efter att den 1 mars 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, 2003, s. 49) och av artiklarna 49, 54 och 63 FEUF.

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan å ena sidan N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I och Z Denmark ApS och å andra sidan Skatteministeriet (Danmark), angående den skyldighet som ålagts dessa bolag att betala källskatt med avseende på dessa bolags betalning av räntor till bolag i andra länder vilka, enligt skattemyndigheten, inte anses vara de som har rätt till dessa räntor och som därför inte kan omfattas av undantaget från varje form av skatt enligt direktiv 2003/49.

Tillämpliga bestämmelser

OECD:s modellavtal

3 Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) antog, den 30 juli 1963, en rekommendation som avsåg att undanröja dubbelbeskattning och anmodade regeringarna i medlemsstaterna att, när de ingick eller reviderade bilaterala avtal, följa ett ”modellavtal för att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet”, utarbetat av OECD:s kommitté för skattefrågor och bilagt nämnda rekommendation (nedan kallat OECD:s modellavtal). Detta modellavtal granskas och ändras regelbundet. Det finns kommentarer till avtalet som godkänts av OECD:s råd.

4 I punkterna 7–10 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal, i dess lydelse efter ändringen år 1977 (nedan kallat OECD:s modellavtal från år 1977), enligt vilken detta avtal är tillämpligt på personer med hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda de avtalsslutande staterna, påpekas att avtalet, i syfte att undgå skatt, kan tillämpas på ett felaktigt sätt genom konstlade rättsliga upplägg. Ordalydelsen av dessa kommentarspunkter understryker betydelsen av uttrycket ”den som har rätt till” som finns bland annat i artikel 10 (beskattning av utdelning) och i artikel 11 (beskattning av ränta) i detta modellavtal och behovet av att bekämpa skattebedrägeri.

5 Artikel 11.1 och 11.2 i OECD:s modellavtal från år 1977 har följande lydelse:

”1. Ränta som härrör från en avtalsslutande stat och betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Denna ränta får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat som den härrör ifrån och enligt lagstiftningen i denna stat, men om den person som uppbär räntan är den som har rätt till den får den skatt som fastställs på detta sätt inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska, genom en gemensam överenskommelse, fastställa hur denna begränsning ska tillämpas.”

6 Vid en revision av kommentarerna år 2003 kompletterades dessa med förklarande anmärkningar avseende ”transitbolag”, det vill säga bolag som visserligen formellt sett är ägare till inkomsten men som i praktiken har väldigt begränsade befogenheter, i den meningen att de endast agerar som förvaltare eller administratörer på uppdrag av de berörda parterna, vilket innebär att de inte bör anses vara de som har rätt till denna inkomst. I punkt 8 i kommentarerna till artikel 11, i dess lydelse efter ändringen år 2003, föreskrivs bland annat att ”begreppet ’den som har rätt till’ inte används i en snäv eller teknisk bemärkelse, utan ska förstås i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte, nämligen att undvika dubbelbeskattning och förebygga skatteflykt och skattebedrägeri.” I punkt 8.1 i denna version av kommentarerna anges att ”[d]et … skulle strida mot avtalets ändamål och syfte om källstaten beviljar en nedsättning av eller befrielse från skatt för en person med hemvist i en avtalsslutande stat som, på ett annat sätt än i egenskap av ombud eller annan uppdragstagare, agerar som en enkel transitenhet till förmån för en annan person som faktiskt har rätt till den aktuella inkomsten” och att ”ett transitbolag normalt inte kan anses vara den som har rätt till betalningen om

detta, även om det formellt sett är ägare till inkomsten, i praktiken har mycket begränsade befogenheter på ett sätt som medför att det bara agerar som en förvaltare eller administratör på uppdrag av berörda parter”.

7 I samband med en ny översyn av kommentarerna under år 2014 infördes ytterligare förtydliganden av begreppen ”den som har rätt till” och ”transitbolag”. I punkt 10.3 i denna version av kommentarerna anges att ”det finns många sätt att hantera problemet med transitbolag och, mer allmänt, risken för att de mest förmånliga skattebestämmelserna tillämpas (treaty shopping i skattehänseende), bland annat särskilda anti-missbruksbestämmelser i avtalen, allmänna anti-missbruksregler, regler som ger företräde för innebörd framför form och regler om ”ekonomisk substans”.

Direktiv 2003/49

8 Skälen 1–6 i direktiv 2003/49 har följande lydelse:

”(1) På en inre marknad med samma särdrag som en nationell marknad bör transaktioner mellan bolag i olika medlemsstater inte vara underkastade mindre förmånliga skattevillkor än dem som gäller för samma transaktioner mellan bolag i samma medlemsstat.

(2) Detta krav är för närvarande inte uppfyllt när det gäller räntor och royalties. Nationella skattelagar, i tillämpliga fall i kombination med bilaterala eller multilaterala avtal, innebär inte alltid upphävande av dubbelbeskattning, och tillämpningen av dem medför ofta betungande administrativa formaliteter och likviditetsproblem för de berörda bolagen.

(3) Det är nödvändigt att se till att räntor och royalties beskattas en gång i en medlemsstat.

(4) Att avskaffa beskattningen av betalningar av räntor och royalties i den medlemsstat där de uppstår, oberoende av om beskattningen sker vid källan eller genom taxering, är det lämpligaste sättet att eliminera de nyss nämnda formaliteterna och problemen och att säkerställa lika behandling i beskattningshänseende mellan nationella och gränsöverskridande transaktioner. Det är särskilt nödvändigt att avskaffa dessa skatter på sådana betalningar mellan närstående bolag i olika medlemsstater samt mellan sådana bolags fasta driftställen.

(5) Bestämmelserna bör endast tillämpas på de eventuella belopp, i form av betalningar av räntor eller royalties, som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen, om särskilda förbindelser mellan dem inte förelåg.

(6) Det är dessutom nödvändigt att inte hindra medlemsstaterna från att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa bedrägeri och missbruk.”

9 I artikel 1 i direktiv 2003/49 föreskrivs följande:

”1. De betalningar av räntor eller royalties som uppkommer i en medlemsstat skall undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i denna stat, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, under förutsättning att den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

…

4. Ett bolag i en medlemsstat skall behandlas som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, till exempel som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person.

5. Ett fast driftställe skall behandlas som den som har rätt till räntor eller royalties

…

b) om betalningarna av räntor eller royalties utgör intäkter för vilka det fasta driftstället, i den medlemsstat där det är beläget, beskattas med någon av de skatter som nämns i artikel 3 a iii eller när det gäller Belgien ’impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders’ eller när det gäller Spanien ’impuesto sobre la renta de no residentes’, eller en identisk eller i huvudsak likartad skatt, vilken påförs efter detta direktivs ikraftträdande vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna.

…

7. Denna artikel skall endast gälla om det bolag som är betalare, eller det bolag vars fasta driftställe behandlas som betalare, av räntor och royalties är ett närstående bolag till det bolag som har rätt till, eller vars fasta driftställe behandlas som den som har rätt till, dessa räntor eller royalties.

…

11. Källstaten får begära att det påvisas genom ett intyg att villkoren i denna artikel och i artikel 3 var uppfyllda vid tidpunkten för betalningen av räntor eller royalties. Om det inte har intygats att villkoren i denna artikel var uppfyllda vid tidpunkten för betalningen, har medlemsstaten rätt att kräva källskatteavdrag.

12. Källstaten får ställa som villkor för undantag enligt detta direktiv att den har fattat ett beslut om att bevilja undantag till följd av ett intyg om att kraven i denna artikel och i artikel 3 har fullgjorts. Ett beslut om undantag skall fattas inom tre månader efter det att intyget och sådana upplysningar till stöd för detta som källstaten rimligen kan begära har lämnats in och skall gälla under minst ett år efter dagen för beslutet.

13. När det gäller punkterna 11 och 12, skall det intyg som skall utfärdas gälla för vart och ett av betalningskontrakten under minst ett år och högst tre år från dagen för utfärdandet och det skall innehålla följande upplysningar:

…

b) Att det mottagande bolaget har rätt till betalningen enligt punkt 4 eller att villkoren enligt punkt 5 är uppfyllda, om ett fast driftställe är betalningsmottagare. …”

10 De ord som används i artikel 1.1 i direktiv 2003/49 är, beroende på språkversion, ”betalningsmottagaren” (på bulgariska (*бенефициерът*), franska (bénéficiaire), lettiska (*beneficiārs*) och rumänska (*beneficiarul*)), ”den faktiska betalningsmottagaren” (på spanska (*beneficiario efectivo*), tjeckiska (*skutečný vlastník*), estniska (*tulusaaja*), engelska (*beneficial owner*), italienska (*beneficiario effettivo*), lituaiska (*tikrasis savininkas*), maltesiska (*sid benefiċjarju*), portugisiska (*beneficiário efectivo*) och finska (*tosiasiallinen edunsaaja*)), ”ägaren/den som har förfoganderätten” (på tyska (*der Nutzungsberechtigte*), danska (*retmæssige ejer*), grekiska (*ο δικαιούχος*), kroatiska (*ovlašteni korisnik*), ungerska (*haszonhúzó*), polska (*właściciel*), slovakiska (*vlastník požitkov*), slovenska (*upravičeni lastnik*) och svenska (*den som har rätt till*)), eller ”den som har den slutliga rätten” (på nederländska (*de uiteindelijk gerechtigde*)).

11 I artikel 2 i direktivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

a) *ränta*: inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte, och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte; uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper och obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures;

…”

12 I artikel 3 i direktivet anges följande:

”I detta direktiv avses med

a) *bolag i en medlemsstat:*
   i) varje bolag som föreligger i en av de former som anges i förteckningen i bilagan, och
   ii) som enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses ha hemvist i den medlemsstaten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst med tredje stat anses ha skatterättslig hemvist utanför gemenskapen, och
   iii) som är skyldigt att erlägga någon av följande skatter utan rätt till undantag från skatteplikt, eller en skatt som är identisk eller i huvudsak likartad och som påförs efter tidpunkten för detta direktivs ikraftträdande vid sidan av, eller i stället för, nedanstående för närvarande utgående skatter:

   …

   – selskabsskat i Danmark,

   …

   – impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg,

   …

b) Ett bolag är ett *närstående bolag* till ett annat bolag, om åtminstone
   i) det första bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det andra bolaget, eller om
   ii) det andra bolaget direkt innehar minst 25 % av kapitalet i det första bolaget, eller om
   iii) ett tredje bolag direkt innehar minst 25 % av kapitalet både i det första och i det andra bolaget.

Innehavet skall endast gälla bolag som har hemvist inom gemenskapens territorium.

…”

13 Bland de bolag som avses i artikel 3 a i direktiv 2003/49, som är uppräknade i bilagan till detta direktiv, nämns bland annat ”[b]olag som enligt luxemburgsk rättsordning går under benämningen ’société anonyme’, ’société en commandite par actions’ och ’société à responsabilité limitée’”.

14 Artikel 4 i direktiv 2003/49 har rubriken ”Undantag för betalningar som räntor eller royalties”. Artikel 4.1 har följande lydelse:

”Källstaten är inte skyldig att säkerställa de förmåner som detta direktiv innebär i följande fall:

a) Betalningar som behandlas som vinstutdelning eller som återbetalning av kapital i enlighet med källstatens lagstiftning.

b) Betalningar från fordringar som medför rätt att få del av gäldenärens vinster.

…”

15 Av artikel 5 i direktivet, vilken har rubriken ”Bedrägeri och missbruk”, framgår följande:

”1. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk.

2. Medlemsstaterna får, när det gäller transaktioner som har skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk som huvudsakligt syfte eller som ett av huvudsyftena, återkalla de förmåner som detta direktiv innebär eller vägra att tillämpa direktivet.”

Skatteavtal

16 Genom artikel 11.1 i avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburgs regering och Konungariket Danmarks regering för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och för att lämna ömsesidig handräckning, undertecknat i Luxemburg den 17 november 1980 (nedan kallat skatteavtalet mellan Luxemburg och Danmark), fördelas beskattningsrätten mellan dessa båda medlemsstater med avseende på räntor på följande sätt:

”Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat, om personen i fråga har rätt till räntan.”

17 Artikel 11.1 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 23 september 1996, i den version som är relevant för målen vid den nationella domstolen, (nedan kallat skatteavtalet mellan de nordiska länderna) har i sak samma lydelse.

18 Av dessa avtal framgår att källstaten, således Konungariket Danmark i de nationella målen, kan beskatta den ränta som betalas till en person med hemvist i en annan medlemsstat i det fall då denna person inte är den som har rätt till räntan. Inget av dessa avtal innehåller emellertid en definition av begreppet ”den som har rätt till”.

Dansk rätt

Beskattning av räntor

19 I 2 § första stycket d selskabsskatteloven (bolagsskattelagen) föreskrivs följande:

”2 § Skattskyldiga enligt denna lag är … bolag och föreningar m.m. i den mening som avses i 1 § första stycket, som har sitt hemvist utomlands, såvitt de

…

d) uppbär räntor från inhemska källor som grundas på en skuld som ett [bolag som bildats enligt dansk rätt] eller ett [fast driftställe som hör till ett utländskt bolag] har till en juridisk person i den mening som avses i 3 B § i lagen om skattekontroll (kontrollerad skuld). … Skattskyldigheten omfattar inte räntor som enligt direktiv 2003/49 … eller enligt ett skatteavtal med Färöarna, Grönland eller med den stat i vilken det bolag som uppbär räntan har sitt hemvist, är undantagna från skatt eller beskattas enligt en nedsatt skattesats. Detta gäller dock endast om det bolag som betalar ut räntan och det bolag som uppbär räntan under en sammanhängande tidsperiod på minst ett år, inom vilken betalningstidpunkten måste ligga, är närstående i den mening som avses i detta direktiv. …”

Källbeskattning

20 Om det enligt 2 § första punkten d i bolagsskattelagen föreligger en begränsad skattskyldighet för ränteinkomster som härrör från Danmark åligger det enligt 65 D § kildeskatteloven (källskattelagen) den danska räntebetalaren att innehålla källskatt. Den som betalar ut räntan är ansvarig gentemot staten för att källskatten betalas in.

21 Såsom framgår bland annat av beslutet om hänskjutande i mål C-115/16 var skattesatsen för den skatt som betalades med avseende på ränta som uppburits av ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat än Konungariket Danmark under åren 2006–2008 högre än den skattesats som gällde för ett danskt bolag. Skatteministeriet har dock i det nationella målet medgett att denna skillnad i skattesats innebar ett åsidosättande av bestämmelserna i EG-fördraget om etableringsfrihet. Skatteministeriet har medgett att det finns anledning att minska fordran på källskatt för dessa år.

22 Skyldigheten att betala in källskatten inträder vid den tidpunkt då räntan betalas, medan skyldigheten för ett danskt bolag att betala skatt på sin preliminärt beräknade inkomst regleras av mer flexibla bestämmelser. Vidare är räntesatsen för dröjsmålsräntan högre för det fall källskatten betalas in för sent än för det fall ett danskt bolag betalar in bolagsskatten för sent.

23 Enligt 65 C § första stycket källskattelagen är den som betalar ut royalty som har sitt upphov i Danmark i princip skyldig att innehålla källskatt, oavsett om mottagaren har hemvist i Danmark eller ej.

Tillämplig lag med avseende på bedrägeri och missbruk

24 Fram till dess att lag nr 540 av den 29 april 2015 antogs fanns det inte några allmänna bestämmelser i Danmark för att motverka missbruk. I rättspraxis hade däremot den så kallade realitetsprincipen utvecklats, enligt vilken beskattning ska ske på grundval av en konkret bedömning av de faktiska omständigheterna. Det betyder bland annat att konstlade skatteupplägg under vissa omständigheter inte behöver beaktas och att beskattningen i stället baseras på verkligheten, i enlighet med principen om innebördens företräde framför formen (”substance over form”).

25 Det framgår av besluten om hänskjutande att parterna i vart och ett av de nationella målen är överens om att realitetsprincipen inte utgör en tillräcklig grund för att bortse från de upplägg som var i fråga i dessa mål.

26 Som framgår av besluten om hänskjutande har även principen om ”den rätta inkomstmottagaren” (”rette indkomstmodtager”) utvecklats i rättspraxis. Denna princip är baserad på de grundläggande bestämmelserna om beskattning av inkomster i 4 § statsskatteloven (lagen om statlig skatt), vilka innebär att skattemyndigheterna inte är skyldiga att godta en konstlad uppdelning mellan det företag eller den verksamhet som genererar inkomsterna och placeringen av de inkomster som denna verksamhet har gett upphov till. Med hjälp av denna princip kan det således fastställas vilken person som – oberoende av hur upplägget framstår utåt – är den verkliga mottagaren av en viss inkomst och som således är skyldig att betala den därtill hänförliga skatten.

Målen vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

27 I de fyra nationella målen har ett luxemburgskt bolag som har övertagit ett danskt bolags skyldigheter (mål C-115/16) och tre danska bolag (målen C-118/16, C-119/16 och C-299/16) överklagat de beslut som fattats av SKAT (skattemyndigheten, Danmark) (nedan kallad SKAT) att inte bevilja bolagen den

befrielse från bolagsskatt som föreskrivs i direktiv 2003/49 med avseende på räntor som betalats till enheter som är etablerade i en annan medlemsstat, med motiveringen att dessa enheter inte var de som hade rätt till dessa räntor utan endast utgjorde transitbolag.

28 För att kunna beviljas de skatteförmåner som föreskrivs i direktiv 2003/49 ska den enhet som uppbär räntorna uppfylla de villkor som anges i direktivet. Såsom den danska regeringen har redogjort för i sitt skriftliga yttrande kan det hända att koncerner som inte uppfyller dessa villkor bildar ett eller flera konstlade företag som uppfyller de formella villkoren i direktivet och sätter in det eller dem mellan det bolag som betalar räntan och det bolag som rent faktiskt har rätt att förfoga över den. Det är sådana finansiella upplägg som behandlas i de frågor som ställts av de hänskjutande domstolarna angående rättsmissbruk och begreppet ”den som har rätt till” räntorna.

29 Omständigheterna, såsom de beskrivits av de hänskjutande domstolarna och såsom de åskådliggjorts i besluten om förhandsavgörande genom flera modeller av de berörda koncernernas struktur, är mycket komplexa och detaljerade. Domstolen kommer att begränsa sin redogörelse till de uppgifter som är nödvändiga för att kunna besvara tolkningsfrågorna.

1) Mål C-115/16, N Luxembourg 1

30 Av beslutet om hänskjutande framgår att fem riskkapitalfonder, varav ingen är ett bolag med hemvist i en medlemsstat eller i ett land med vilket Konungariket Danmark har ingått ett skatteavtal, under år 2005 bildade en koncern bestående av flera bolag i syfte att köpa T Danmark, en stor dansk tjänsteleverantör.

31 I sitt yttrande har den danska regeringen förklarat att mål C-115/16 gäller samma koncern som mål C-116/16, som rör beskattning av utdelning och som avgörs genom dom meddelad denna dag (målen T Danmark och Y Denmark Aps, C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135).

32 Såsom anges i beslutet om hänskjutande bildade riskkapitalfonderna bolag i Luxemburg, bland annat A Luxembourg Holding, och bolag i Danmark, bland annat N Danmark 1. Köpet av T Danmark finansierades bland annat genom att riskkapitalfonderna lånade ut medel till N Danmark 1 och genom en ökning av kapitalet i detta bolag. Under år 2009 fusionerade N Danmark 1 med ett annat danskt bolag, vilket upplöstes under år 2010 i samband med en gränsöverskridande fusion med C Luxembourg. C Luxembourg bytte senare namn och likviderades varvid den aktuella fordran överläts till N Luxembourg 1, som har trätt in i det nationella målet i stället för N Danmark 1.

33 Ett av de danska bolag som bildats av riskkapitalfonderna, N Danmark 5, förvärvade T Danmark. Under våren 2006 överlät N Danmark 5 sina aktier i T Danmark till C Luxembourg, vilket bolag därmed blev moderbolag till T Danmark.

34 Den 27 april 2006 överlät riskkapitalfonderna de skuldinstrument som avsåg de lån som dessa fonder beviljat A Luxembourg Holding, som sålde dem vidare samma dag till C Luxembourg, moderbolaget till T Danmark.

35 Från och med denna dag var C Luxembourg skyldigt A Luxembourg Holding ett belopp som motsvarade det belopp som N Danmark 1 var skyldigt C Luxembourg. Enligt den hänskjutande domstolen återbetalade N Danmark 1 sin skuld med en räntesats på 10 procent, medan C Luxembourg och A Luxembourg Holding återbetalade sina skulder med en räntesats på 9,96875 procent. Från och med den 9 juli 2008 utgick i stället ränta med 10 procent på de lån som överenskommits mellan C Luxembourg och A Luxembourg Holding. Räntesatsen på de lån som överenskommits mellan A Luxembourg Holding och riskkapitalfonderna låg dock kvar på 9,96875 procent.

36 Under år 2006 hade C Luxembourg kostnader i form av ”andra externa kostnader” på 8 701 euro, varav 7 810 euro avsåg löner. Detta bolag hade även kostnader i form av ”andra driftskostnader” på 209 349 euro.

37 Samma år hade även A Luxembourg Holding kostnader i form av ”andra externa kostnader” på 3 337 euro, varav 2 996 euro avsåg löner. Detta bolag hade även kostnader i form av ”andra driftskostnader” på 127 031 euro.

38 Enligt beslutet om hänskjutande framgår det av årsboksluten för C Luxembourg för åren 2007 och 2008 att detta bolag i genomsnitt hade två personer anställda på deltid under dessa år. Av årsboksluten för A Luxembourg Holding för samma period framgår att detta bolag i genomsnitt hade en person anställd på deltid under dessa år.

39 Förutom innehavet av andelar i N Danmark 1 var C Luxembourgs verksamhet begränsad till innehavet av skuldinstrument avseende det sistnämnda bolagets fordringar.

40 C Luxembourg och A Luxembourg Holding är båda registrerade på samma adress. Denna adress används även av bolag som har en direkt koppling till någon av riskkapitalfonderna.

41 Den hänskjutande domstolen har uppgett att SKAT under år 2011 fattade beslut om uppbörd av skatt på räntorna för åren 2006–2008 med 925 764 961 danska kronor (DKK) (cirka 124 miljoner euro). SKAT ansåg nämligen att C Luxembourg och A Luxemburg Holding inte var de som hade rätt till räntorna utan att de endast fungerade som transitenheter och att räntorna betalades från den danska delen av koncernen genom de båda luxemburgska bolagen och vidare till riskkapitalfonderna. SKAT fastställde att klaganden i det nationella målet omfattades av skyldigheten att hålla inne källskatt på de räntor som betalats och bokförts och att klaganden hade ansvar för att betala in den källskatt som inte innehållits.

42 Klaganden i det nationella målet överklagade beskattningsbeslutet till dansk domstol.

43 N Luxembourg 1 har bestritt att situationen i det nationella målet har karaktär av bedrägeri eller missbruk. N Luxembourg 1 har gjort gällande att de förmåner som följer av direktiv 2003/49 under alla omständigheter, även för det fall det skulle föreligga bedrägeri eller missbruk, enligt artikel 5.1 i direktivet endast kan återkallas om det finns en motsvarande rättslig grund i nationell rätt. Det finns emellertid inte någon sådan rättslig grund i dansk rätt.

44 För det fall C Luxembourg inte skulle anses vara den som har rätt till räntan har klaganden i det nationella målet gjort gällande att de danska bestämmelserna om innehållande av källskatt samt om uppbörd av och betalningsansvar för källskatten strider mot etableringsfriheten, vilken garanteras enligt unionsrätten, och i andra hand att de strider mot den fria rörligheten för kapital. Till stöd för detta har klaganden anfört bland annat följande skäl. För det första förfaller källskatten till betalning vid en tidigare tidpunkt än jämförbar bolagsskatt. För det andra är dröjsmålsräntan med avseende på källskatt betydligt högre än dröjsmålsräntan med avseende på bolagsskatt. För det tredje ska låntagaren innehålla källskatten. För det fjärde är låntagaren i enlighet med källskattelagen ansvarig för att källskatten betalas.

45 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark, Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) a) Ska artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas så, att ett i en medlemsstat hemmahörande bolag som omfattas av artikel 3 i direktivet och som, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, uppbär räntor från ett dotterbolag i en annan medlemsstat är ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet?

b) Ska begreppet ’den som har rätt till’ i artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas i överensstämmelse med motsvarande begrepp i artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977?

c) Om fråga 1 b besvaras jakande, ska då detta begrepp tolkas enbart med beaktande av kommentarerna till artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977 (punkt 8) eller kan senare kommentarer beaktas vid tolkningen, häribland de tillägg som gjordes år 2003 om ’transitenheter’ (punkt 8.1, nu punkt 10.1) och de tillägg som gjordes år 2014 om ’avtalsmässiga och andra rättsliga skyldigheter’ (punkt 10.2)?

d) Om 2003 års kommentarer kan beaktas vid tolkningen, är det då ett villkor för att ett bolag inte ska anses vara ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktiv 2003/49 att det har skett en faktisk genomströmning av medel till de personer som av den stat där räntebetalaren är hemmahörande anses vara ’den som har rätt till’ dessa räntor och – i förekommande fall – är det då ett ytterligare villkor att den faktiska genomströmningen har skett vid en tidpunkt som ligger nära räntebetalningen i tiden och/eller att den sker i form av räntebetalningar?

e) Vilken betydelse har det härvidlag om det har använts eget kapital till utlåningen, om de berörda räntorna gottskrivs huvudstolen (”oprulles”), om räntemottagaren därefter har betalat koncernbidrag till sitt i samma stat hemmahörande moderbolag i syfte att uppnå en skattemässig resultatutjämning enligt de bestämmelser som gäller för detta i den berörda staten, om de berörda räntorna därefter har konverterats till eget kapital i låntagarbolaget, om räntemottagaren har haft en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla räntorna till en annan person, och om huvuddelen av de personer som av den stat där räntebetalaren är hemmahörande anses vara de ’som har rätt till’ räntorna, är hemmahörande i andra medlemsstater eller tredjeländer med vilka Konungariket Danmark har ingått ett skatteavtal som innebär att det inte enligt dansk skattelagstiftning skulle finnas stöd för att ta ut källskatt om nämnda personer hade varit långivare och därmed hade mottagit räntorna direkt?

f) Vilken betydelse har det för bedömningen av om räntemottagaren ska anses vara ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet om den hänskjutande domstolen efter en bedömning av de faktiska omständigheterna i målet skulle finna att mottagaren – utan att ha varit bunden av en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla de räntor som mottagits till en annan person – ’i själva verket’ inte hade rätt att ’använda och nyttja’ räntorna såsom anförs i 2014 års kommentarer till OECD:s modellavtal från 1977?

2) a) Krävs det, för att en medlemsstat ska kunna åberopa artikel 5.1 i direktiv 2003/49 om tillämpning av nationella bestämmelser för att bekämpa bedrägeri eller missbruk eller artikel 5.2 i samma direktiv, att den berörda medlemsstaten har antagit en specifik nationell bestämmelse för att genomföra artikel 5 i direktivet eller att det i nationell rätt finns allmänna bestämmelser eller grundsatser om bedrägeri, missbruk och skatteflykt som kan tolkas i överensstämmelse med artikel 5?

b) Om fråga 2 a besvaras jakande, kan då 2 § andra stycket d i [bolagsskattelagen], i vilken det föreskrivs att begränsad skattskyldighet för ränteintäkter inte omfattar ’räntor, om beskattning … inte ska ske enligt direktiv 2003/49 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater’, anses vara en sådan specifik nationell bestämmelse som avses i artikel 5 i direktivet?

3) Är en bestämmelse i ett mellan två medlemsstater ingånget skatteavtal som utarbetats i enlighet med OECD:s modellavtal, enligt vilken beskattningen av räntorna är beroende av om räntemottagaren anses vara den som har rätt till räntorna, en sådan avtalsmässig anti-missbruksbestämmelse som omfattas av artikel 5 i direktivet?

4) Utgör det missbruk i den mening som avses i direktiv 2003/49, om det i den medlemsstat, där den som betalar räntan är hemmahörande, föreligger rätt till ränteavdrag medan det inte sker någon beskattning av räntorna i den medlemsstat där den som uppbär räntorna är hemmahörande?

5) Är en medlemsstat som inte godtar att ett bolag i en annan medlemsstat har rätt till räntorna och som gör gällande att bolaget i den andra medlemsstaten är ett så kallat konstlat transitbolag skyldig enligt direktiv 2003/49 eller artikel 10 EG att ange vem medlemsstaten i så fall anser vara den som har rätt till räntorna?

6) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses vara befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG hinder för en lagstiftning, som innebär att sistnämnda medlemsstat ålägger det bolag som ska innehålla källskatten (dotterbolaget) att erlägga dröjsmålsräntor vid försenad inbetalning av källskatten med en högre räntesats än den dröjsmålsräntesats som den berörda medlemsstaten tar ut vid krav på bolagsskatt (som bland annat omfattar ränteintäkter) som görs gällande mot ett bolag som är hemmahörande i samma medlemsstat?

7) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt i denna medlemsstat för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG (alternativt artikel 56 EG) var och en för sig eller tillsammans hinder för en lagstiftning,

   – enligt vilken sistnämnda medlemsstat ålägger räntebetalaren en skyldighet att innehålla källskatt på räntorna och att bära ansvaret i förhållande till det allmänna för källskatt som inte innehållits, när det inte föreligger en sådan skyldighet att innehålla källskatt då räntemottagaren är hemmahörande i sistnämnda medlemsstat?

   – enligt vilken ett moderbolag i sistnämnda medlemsstat inte skulle ha underkastats krav på förskottsbetalning av bolagsskatt under de första två inkomståren, utan skulle ha behövt erlägga bolagsskatt först vid en betydligt senare tidpunkt än förfallodagen för källskatten?

För att besvara den sjunde frågan ombeds EU-domstolen att beakta svaret på den sjätte frågan.”

2) Mål C-118/16, X Denmark

46 Det framgår av beslutet om hänskjutande att X-koncernen är en global koncern av företag, däribland klaganden i det nationella målet. Under år 2005 köptes denna koncern upp av riskkapitalfonder, efter det att klaganden i det nationella målet bildats samma år.

47 Dessa fonder är direkta aktieägare i det översta koncernbolaget, nämligen X SCA, SICAR, etablerat i Luxemburg, vilket drivs som ett ”société en commandite par actions” (SCA, kommanditaktiebolag) och utgör ett ”société d’investissement en capital à risque” (SICAR, riskkapitalbolag).

48 Den danska skattemyndigheten ansåg att X SCA, SICAR var en transparent enhet enligt dansk rätt, det vill säga att den inte var ett självständigt rättssubjekt enligt dansk lag.

49 Det framgår av beslutet om hänskjutande att X SCA, SICAR:s portfölj bestod i en ägarandel på 100 procent av kapitalet i X Sweden Holding AB, etablerat i Sverige, och ett lån som beviljats samma bolag. X SCA, SICAR bedrev ingen affärsverksamhet utöver detta aktieinnehav och detta lån.

50 Den enda verksamhet som X Sweden Holding bedriver är att vara holdingbolag för X Sweden, etablerat i Sverige, som är moderbolag till X Denmark, klaganden i det nationella målet. X Sweden Holding tecknade den 27 december 2006 hos sitt eget moderbolag, X SCA, SICAR, det lån som nämns i föregående punkt, uppgående till 498 500 000 euro. Vid beräkningen av sin beskattningsbara inkomst gjorde X Sweden Holding avdrag för de räntor som betalats till X SCA, SICAR.

51 X Sweden ägs till 97,5 procent av X Sweden Holding och till 2,5 procent av X-koncernens ledning. Under den period som är relevant i det nationella målet hade X Sweden samma styrelse som X Sweden Holding och ägde inte aktier i några andra bolag än i X Denmark.

52 Den hänskjutande domstolen har angett att X Sweden under början av år 2007 från ett annat bolag, nämligen X AB, etablerat i Sverige, tog över den verksamhet som bestod i att registrera produkter hos myndigheter och olika slags administrativ verksamhet i samband med kliniska studier. X Sweden anställde då ett tiotal personer och hyrde en del av X AB:s huvudkontor, där den personal som berördes av överlåtelsen fortsatte att arbeta.

53 Den hänskjutande domstolen har uppgett att det av årsrapporterna för åren 2007–2009 framgår att X Sweden hade två intäktsposter, nämligen posten ”Ränteintäkter och liknande resultatposter” och ”Övriga intäkter”. X Sweden uppbar inte andra ränteintäkter än de räntor som uppbars från X Denmark till följd av ett lån på 501 miljoner euro som, liksom det lån som avses i punkt 50 i denna dom, tecknades den 27 december 2006. Under åren 2007, 2008 och 2009 utgjorde ränteintäkterna 98,1 procent, 97,8 procent och 98 procent av X Swedens samlade intäkter. Övriga intäkter utgjorde således 1,9 procent, 2,2 procent respektive 2 procent. De räntor som bokförts i samband med det lån som beviljats X Denmark beaktades vid beräkningen av X Swedens skattepliktiga inkomst för dessa år. X Sweden överförde under dessa år – i enlighet med de särskilda regler som gäller i Sverige om skattemässig resultatutjämning inom en koncern i enlighet med kapitel 35 i inkomstskattelagen – medel till sitt moderbolag, X Sweden Holding, som uppgick till 60 468 000 euro, 75 621 000 euro respektive 60 353 294 euro. Dessa koncernbidrag var avdragsgilla för X Sweden, men de överförda beloppen skulle i stället beskattas hos X Sweden Holding.

54 X Denmark gjorde för sin del, vid beräkningen av bolagets skattepliktiga inkomst, avdrag för de räntor som betalats till X Sweden med avseende på det lån på 501 miljoner euro som tecknats hos detta bolag den 27 december 2006. Eftersom X Denmark ansåg att X Sweden var ”den som har rätt till” räntorna innehöll X Denmark inte någon källskatt för dessa räntor.

55 SKAT ansåg i sitt beslut av den 13 december 2010 att varken X Sweden, X Sweden Holding eller X SCA, SICAR var den som hade rätt till räntorna i den mening som avses direktiv 2003/49 eller i den mening som avses i skatteavtalet mellan Luxemburg och Danmark eller i skatteavtalet mellan de nordiska länderna. SKAT ansåg i stället att det var ägarna till X SCA, SICAR som hade rätt till räntorna. Enligt Skatteministeriet är X SCA, SICAR en typ av bolag som inte anges i förteckningen i artikel 3 a i) i direktiv 2003/49 över bolag som omfattas av direktivets tillämpningsområde och det uppfyller dessutom inte villkoret i artikel 3 a iii) i direktivet, enligt vilket bolaget inte ska ha rätt till undantag från skatteplikt. Detta bolag är nämligen befriat från skatt på intäkter i form av ränta, vinst och utdelning. X SCA, SICAR kan, enligt Skatteministeriet, inte vara det bolag som har rätt till räntorna, eftersom bolaget är transparent enligt dansk rätt. Skatteministeriet ansåg i detta sammanhang att X Denmark inte hade företett handlingar som styrkte att majoriteten av de som investerat i de riskkapitalfonder som ägde X SCA, SICAR är personer med skatterättslig hemvist i andra EU-länder eller i länder med vilka Konungariket Danmark har ingått ett skatteavtal. SKAT ansåg därför att X Denmark skulle ha innehållit källskatt på de räntor som betalades till X Sweden.

56 X Denmark överklagade SKAT:s beslut av den 13 december 2010 till dansk domstol.

57 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) a) Ska artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas så att ett i en medlemsstat hemmahörande bolag som omfattas av artikel 3 i direktivet och som, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, uppbär räntor från ett dotterbolag i en annan medlemsstat är ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet?

b) Ska begreppet ’den som har rätt till’ i artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas i överensstämmelse med motsvarande begrepp i artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977?

c) Om fråga 1 b besvaras jakande, ska då detta begrepp tolkas enbart med beaktande av kommentarerna till artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977 (punkt 8) eller kan senare kommentarer beaktas vid tolkningen, häribland de tillägg som gjordes år 2003 om ’transitenheter’ (punkt 8.1, nu punkt 10.1) och de tillägg som gjordes år 2014 om ’avtalsmässiga och andra rättsliga skyldigheter’ (punkt 10.2)?

d) Om 2003 års kommentarer kan beaktas vid tolkningen, är det då ett villkor för att ett bolag inte ska anses vara ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktiv 2003/49 att det har skett en faktisk genomströmning av medel till de personer som av den stat där räntebetalaren är hemmahörande anses vara ’den som har rätt till’ dessa räntor och – i förekommande fall – är det då ett ytterligare villkor att den faktiska genomströmningen har skett vid en tidpunkt som ligger nära räntebetalningen i tiden och/eller att den sker i form av räntebetalningar?

e) Vilken betydelse har det härvidlag om det har använts eget kapital till utlåningen, om de berörda räntorna gottskrivs huvudstolen (”oprulles”), om räntemottagaren därefter har betalat koncernbidrag till sitt i samma stat hemmahörande moderbolag i syfte att uppnå en skattemässig resultatutjämning enligt de bestämmelser som gäller för detta i den berörda staten, om de berörda räntorna därefter har konverterats till eget kapital i låntagarbolaget, om räntemottagaren har haft en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla räntorna till en annan person, och om huvuddelen av de personer som av den stat där räntebetalaren är hemmahörande anses vara de ’som har rätt till’ räntorna, är hemmahörande i andra medlemsstater eller tredjeländer med vilka Konungariket Danmark har ingått ett skatteavtal som innebär att det inte enligt dansk skattelagstiftning skulle finnas stöd för att ta ut källskatt om nämnda personer hade varit långivare och därmed hade mottagit räntorna direkt?

f) Vilken betydelse har det för bedömningen av om räntemottagaren ska anses vara ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet om den hänskjutande domstolen efter en bedömning av de faktiska omständigheterna i målet skulle finna att mottagaren – utan att ha varit bunden av en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla de räntor som mottagits till en annan person – ’i själva verket’ inte hade rätt att ’använda och nyttja räntorna såsom anförs i 2014 års kommentarer till OECD:s modellavtal från 1977?

2) a) Förutsätter en medlemsstats åberopande av artikel 5.1 i direktiv 2003/49 om tillämpning av nationella bestämmelser för att bekämpa bedrägeri eller missbruk eller artikel 5.2 i samma direktiv, att den berörda medlemsstaten har antagit en specifik nationell bestämmelse för att genomföra artikel 5 i direktivet eller att det i nationell rätt finns allmänna bestämmelser eller grundsatser om bedrägeri, missbruk och skatteflykt som kan tolkas i överensstämmelse med artikel 5?

b) Om fråga 2 a besvaras jakande, kan då 2 § andra stycket d i den danska bolagsskattelagen, i vilken det föreskrivs att begränsad skattskyldighet för ränteintäkter inte omfattar ’räntor, om beskattning … inte ska ske enligt direktiv 2003/49 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater’, anses vara en sådan specifik nationell bestämmelse som avses i artikel 5 i direktivet?

3) Är en bestämmelse i ett mellan två medlemsstater ingånget skatteavtal som utarbetats i enlighet med OECD:s modellavtal, enligt vilken beskattningen av räntorna är beroende av om räntemottagaren anses vara den som har rätt till räntorna, en sådan avtalsmässig anti-missbruksbestämmelse som omfattas av artikel 5 i direktivet?

4) Utgör det missbruk i den mening som avses i direktiv 2003/49, om det i den medlemsstat, där den som betalar räntan är hemmahörande, föreligger rätt till ränteavdrag medan det inte sker någon beskattning av räntorna i den medlemsstat där den som uppbär räntorna är hemmahörande?

5) a) Omfattas ett bolag som är hemmahörande i Luxemburg och som där har bildats och registrerats som ett 'société en commandite par actions' (SCA), och samtidigt där kvalificeras som ett 'société d'investissement en capital à risque' (SICAR) enligt den luxemburgska lagen av den 15 juni 2004 om 'société d'investissement en capital à risque', av direktiv 2003/49?
   b) Om fråga 5 a besvaras jakande, kan då ett luxemburgskt 'SCA, SICAR' vara 'den som har rätt till' räntor enligt direktiv 2003/49, även om den medlemsstat i vilken det bolag som har betalat räntan är hemmahörande, enligt denna medlemsstats nationella rätt, anser att det berörda bolaget utgör en skattetransparent enhet?
   c) Om fråga 1 a besvaras nekande, med den följden att det bolag som har mottagit räntorna inte anses vara 'den som har rätt till' de berörda räntorna, kan då det SCA, SICAR som avses i målet, i en sådan situation och under sådana omständigheter som föreligger i målet, anses vara 'den som har rätt till' de aktuella räntorna i den mening som avses i direktivet?

6) Är en medlemsstat som inte godtar att ett bolag i en annan medlemsstat har rätt till räntorna och som gör gällande att bolaget i den andra medlemsstaten är ett så kallat konstlat transitbolag skyldig enligt direktiv 2003/49 eller artikel 10 EG att ange vem medlemsstaten i så fall anser vara den som har rätt till räntorna?

7) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG hinder för en lagstiftning, som innebär att sistnämnda medlemsstat ålägger det bolag som ska innehålla källskatten (dotterbolaget) att erlägga dröjsmålsräntor vid försenad inbetalning av källskatten med en högre räntesats än den dröjsmålsräntesats som den berörda medlemsstaten tar ut vid krav på bolagsskatt (som bland annat omfattar ränteintäkter) som görs gällande mot ett bolag som är hemmahörande i samma medlemsstat?

8) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt i denna medlemsstat för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG (alternativt artikel 56 EG) var och en för sig eller tillsammans hinder för en lagstiftning,

   – enligt vilken sistnämnda medlemsstat ålägger räntebetalaren en skyldighet att innehålla källskatt på räntorna och att bära ansvaret i förhållande till det allmänna för källskatt som inte innehållits, när det inte föreligger en sådan skyldighet att innehålla källskatt då räntemottagaren är hemmahörande i sistnämnda medlemsstat?

   – enligt vilken ett moderbolag i sistnämnda medlemsstat inte skulle ha underkastats krav på förskottsinbetalning av bolagsskatt under de första två inkomståren, utan skulle ha behövt erlägga bolagsskatt först vid en betydligt senare tidpunkt än förfallodagen för källskatten?

För att besvara den åttonde frågan ombeds EU-domstolen att beakta svaret på den sjunde frågan.”

3) Mål C-119/16, C Danmark I

58 Det framgår av beslutet om hänskjutande att C USA, etablerat i Förenta staterna, äger C Cayman Islands, etablerat i Caymanöarna, och att det sistnämnda bolaget fram till slutet av år 2004 ägde C Danmark II, etablerat i Danmark, det översta moderbolaget i en bolagskoncern. I slutet av år 2004 omstrukturerades koncernen och i samband med detta sköts två svenska bolag, C Sverige I och C Sverige II, och ett danskt bolag, C Danmark I, in mellan C Cayman Islands och C Danmark II. C Danmark I är sedan den 1 januari 2005 det översta moderbolaget i den danska delen av den amerikanska koncernen, vars översta moderbolag är C USA.

59 Bakgrunden till omstruktureringen av koncernens europeiska del har beskrivits av C Danmark I i en skrivelse med titeln ”2004 European Restructuring Process” (den europeiska omstruktureringsprocessen år 2004), i vilken följande anges:

”Koncernen … gjorde under år 2004 en översyn av sin organisatoriska struktur och beslutade att föra in ytterligare holdingbolag och en hävstångseffekt i sin europeiska struktur. De ytterligare holdingbolagen gör det möjligt för bolaget att få en friare tillgång till kapitalet i Europa och att på ett mer effektivt sätt kunna överföra kapital mellan de olika bolagsgrupperna i koncernen. Dessutom återspeglar de nya holdingbolagens räkenskaper rättvisa marknadsvärden för den europeiska koncernen, vilket kan leda till att bolaget i framtiden kan erhålla finansiering av utomstående. Slutligen, och kanske viktigast av allt, så innebär införandet av en hävstångseffekt i strukturen att företagets affärsrisker minimeras genom att man minskar den mängd eget kapital som används i kommersiella transaktioner.

Med beaktande av den gällande förmånliga ordningen för holdingbolag i Sverige, har koncernen … beslutat att bilda sina nya europeiska holdingbolag i detta land för att kunna dra nytta av denna ordning.”

60 Skatteministeriet ansåg att införandet av två svenska bolag över den danska delen av koncernen motiverades av skattemässiga skäl. SKAT meddelade den 30 oktober 2009 ett beslut, i vilket myndigheten konstaterade att varken C Sverige II eller C Sverige I kunde anses vara den som hade rätt till de räntor som betalats av C Danmark I, i den mening som avses i direktiv 2003/49 eller i det nordiska skatteavtalet.

61 Landsskatteretten (högsta skattemyndigheten, Danmark) fastställde genom beslut av den 25 maj 2011 SKAT:s beslut med motiveringen att de svenska bolagen är rena transitbolag. I beslutet anges bland annat följande:

”Fram till den omstrukturering som genomfördes i slutet av år 2004/början av år 2005 ägdes det översta bolaget i den danska delen av […]koncernen, [C Danmark II], direkt av [C Cayman Islands].

Omstruktureringen innebar att det mellan [C Cayman Islands] och [C Danmark II] infördes tre nybildade bolag, med följd att [C Cayman Islands] därefter ägde ett svenskt holdingbolag, som ägde ett annat svensk holdingbolag, vilket ägde [C Danmark I] som blev det översta moderbolaget i den danska delen av koncernen. Koncernstrukturen uppnåddes bland annat genom en rad koncerninterna försäljningar av bolag, varvid [C Cayman Islands] beviljade [C Sverige I] två lån på 75 miljoner euro respektive 825 miljoner euro och [C Sverige II] beviljade [C Danmark I] två lån på 75 miljoner euro respektive 825 miljoner euro.

Villkoren för det skuldebrev på 75 miljoner euro som gällde mellan [C Cayman Islands] och [C Sverige I] var fullständigt identiska med de villkor som framgår av det skuldebrev på 75 miljoner euro som gäller mellan [C Sverige II] och [C Danmark I]. Detsamma gäller för skuldebreven på 825 miljoner euro. … Via denna omstrukturering och de skuldförbindelser som etablerades i detta sammanhang, vilka är ett uttryck för transaktioner mellan parter med gemensamma intressen, överförde [C Sverige II] genom att tillämpa de svenska reglerna om koncernbidrag de ränteintäkter som mottagits från [C Danmark I] till [C Sverige I], medan [C Sverige I] överförde beloppen vidare till [C Cayman Islands] som ränteutgifter.

Då detta enligt de vid den tidpunkten gällande svenska skattereglerna inte innebar att det uppkom någon skattepliktig nettoinkomst för beskattning i Sverige överfördes de räntebetalningar som åvilade [C Danmark I] således i sin helhet till [C Cayman Islands] via de svenska bolagen.

Inget av de bolag som bildades vid omstruktureringen bedrev någon annan verksamhet än holdingverksamhet, vilket medför att deras förutsebara intäkter per definition endast var sådana som naturligt sett hör till holdingverksamheten. När de skuldförhållanden som hör ihop med omstruktureringen etablerades måste det därför, om de låntagande bolagen skulle kunna uppfylla sina skyldigheter, ha varit en förutsättning att dessa bolag tillfördes medel från andra bolag i koncernen. Detta måste ha varit en förutsättning från början.

[C Sverige II] anses således vara ett transitbolag som har så litet inflytande över de medel som uppburits att detta bolag varken enligt [det nordiska skatteavtalet] eller direktiv 2003/49 kan anses vara den som har rätt till de räntor som uppburits från [C Danmark I]. Det saknar i detta hänseende betydelse att överföringarna mellan de svenska bolagen skett i form av koncernbidrag och inte i form av räntebetalningar.”

62 Klaganden i det nationella målet, C Danmark I, anser att C Sverige II och C Sverige I bildades i Sverige i samband med omstruktureringen av koncernen i Europa, vilken motiverades av allmänna och affärsmässiga skäl. Enligt klaganden i det nationella målet är C Sverige II ”den som har rätt till” de räntor klaganden betalat till detta bolag, i den mening som avses i direktiv 2003/49.

63 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) a) Ska artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas så att ett i en medlemsstat hemmahörande bolag som omfattas av artikel 3 i direktivet och som, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, uppbär räntor från ett dotterbolag i en annan medlemsstat är ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet?

b) Ska begreppet ’den som har rätt till’ i artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas i överensstämmelse med motsvarande begrepp i artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977?

c) Om fråga 1 b besvaras jakande, ska då detta begrepp tolkas enbart med beaktande av kommentarerna till artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977 (punkt 8) eller kan senare kommentarer beaktas vid tolkningen, däribland de tillägg som gjordes år 2003 om ’transitenheter’ (punkt 8.1, nu punkt 10.1) och de tillägg som gjordes år 2014 om ’avtalsmässiga och andra rättsliga skyldigheter’ (punkt 10.2)?

d) Om 2003 års kommentarer kan beaktas vid tolkningen, är det då ett villkor för att ett bolag inte ska anses vara ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktiv 2003/49 att det har skett en faktisk genomströmning av medel till de personer som av den stat där räntebetalaren är hemmahörande anses vara ’den som har rätt till’ dessa räntor och – i förekommande fall – är det då ett ytterligare villkor att den faktiska genomströmningen har skett vid en tidpunkt som ligger nära räntebetalningen i tiden och/eller att den sker i form av räntebetalningar?

e) Vilken betydelse har det härvidlag om det har använts eget kapital till utlåningen, om de berörda räntorna gottskrivs huvudstolen (”oprulles”), om räntemottagaren därefter har betalat koncernbidrag till sitt i samma stat hemmahörande moderbolag i syfte att uppnå en skattemässig resultatutjämning enligt de bestämmelser som gäller för detta i den berörda staten, om de berörda räntorna därefter har konverterats till eget kapital i låntagarbolaget, om räntemottagaren har haft en avtalsmässig eller annan rättslig skyldighet att vidareförmedla räntorna till en annan person, och om huvuddelen av de personer som av den stat där räntebetalaren är hemmahörande anses vara de ’som har rätt till’ räntorna, är hemmahörande i andra medlemsstater eller tredjeländer med vilka Konungariket Danmark har slutit ett skatteavtal som innebär att det inte enligt dansk skattelagstiftning skulle finnas stöd för att ta ut källskatt om nämnda personer hade varit långivare och därmed hade mottagit räntorna direkt?

f) Vilken betydelse har det för bedömningen av om räntemottagaren ska anses vara ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet om den hänskjutande domstolen efter en bedömning av de faktiska omständigheterna i målet skulle finna att mottagaren – utan att ha varit bunden av en avtalsmässig eller en annan rättslig skyldighet att vidareförmedla de räntor som mottagits till en annan person – ’i själva verket’ inte hade rätt att ’använda och nyttja räntorna såsom anförs i 2014 års kommentarer till OECD:s modellavtal från 1977?

2) a) Förutsätter en medlemsstats åberopande av artikel 5.1 i direktiv 2003/49 om tillämpning av nationella bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk eller artikel 5.2 i samma direktiv, att den berörda medlemsstaten har antagit en specifik nationell bestämmelse för att genomföra artikel 5 i direktivet eller att det i nationell rätt finns allmänna bestämmelser eller grundsatser om bedrägeri, missbruk och skatteflykt som kan tolkas i överensstämmelse med artikel 5?

b) Om fråga 2 a besvaras jakande, kan då 2 § andra stycket d i den danska bolagsskattelagen, i vilken det föreskrivs att begränsad skattskyldighet för ränteintäkter inte omfattar ’räntor, om beskattning … inte ska ske enligt direktiv 2003/49 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater’ anses vara en sådan specifik nationell bestämmelse som avses i artikel 5 i direktivet?

3) Är en bestämmelse i ett mellan två medlemsstater ingånget skatteavtal som utarbetats i enlighet med OECD:s modellavtal, enligt vilken beskattningen av räntorna är beroende av om räntemottagaren anses vara den som har rätt till räntorna, en sådan avtalsmässig anti-missbruksbestämmelse som omfattas av artikel 5 i direktivet?

4) Är en medlemsstat som inte godtar att ett bolag i en annan medlemsstat har rätt till räntorna och som gör gällande att bolaget i den andra medlemsstaten är ett så kallat konstlat transitbolag skyldig enligt direktiv 2003/49 eller artikel 10 EG att ange vem medlemsstaten i så fall anser vara den som har rätt till räntorna?

5) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG hinder för en lagstiftning, som innebär att sistnämnda medlemsstat ålägger det bolag som ska innehålla källskatten (dotterbolaget) att erlägga dröjsmålsräntor vid försenad inbetalning av källskatten med en högre räntesats än den dröjsmålsräntesats som den berörda medlemsstaten tar ut vid krav på bolagsskatt (som bland annat omfattar ränteintäkter) som görs gällande mot ett bolag som är hemmahörande i samma medlemsstat?

6) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses vara befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt i denna medlemsstat för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG (alternativt artikel 56 EG) var och en för sig eller tillsammans hinder för en lagstiftning,

– enligt vilken sistnämnda medlemsstat ålägger räntebetalaren en skyldighet att innehålla källskatt på räntorna och att bära ansvaret i förhållande till det allmänna för källskatt som inte innehållits, när det inte föreligger en sådan skyldighet att innehålla källskatt då räntemottagaren är hemmahörande i sistnämnda medlemsstat?

– enligt vilken ett moderbolag i sistnämnda medlemsstat inte skulle ha underkastats krav på förskottsinbetalning av bolagsskatt under de första två inkomståren, utan skulle ha behövt erlägga bolagsskatt först vid en betydligt senare tidpunkt än förfallodagen för källskatten?

För att besvara den sjätte frågan ombeds EU-domstolen att beakta svaret på den femte frågan.”

4) Mål C-299/16, Z Denmark

64 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Z Denmark är ett danskt industriföretag.

65 I augusti år 2005 förvärvade riskkapitalfonden A Fund cirka 66 procent av bolagets A-aktier (motsvarande ungefär 64 procent av rösterna) från de tidigare ägarna, nämligen riskkapitalfond B och det danska finansinstitutet C, medan D behöll den resterande andelen A-aktier. Dessutom ägde ett antal personer i ledande ställning i Z Denmark B-aktier i bolaget.

66 A Fund består av fem fonder varav fyra har bildats som kommanditbolag (Limited Partnerships) på Jersey, det vill säga i en form som enligt dansk rätt betraktas som skattemässigt transparent. Den sista fonden, A Fund (No. 5) Limited, Jersey, har organiserats som ett bolag som inte är transparent i skatterättsligt hänseende och har en ägarandel på 0,5 procent i A Fund. Enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat har investerarna i de första fyra fonderna sitt skatterättsliga hemvist i ett stort antal länder såväl inom som utanför unionen.

67 I samband med det förvärv som avses i punkt 65 i denna dom beviljade A Fund, den 27 september 2005, Z Denmark ett lån på 146 010 341 DKK (cirka 19,6 miljoner euro). Räntan på lånet uppgick till 9 procent per år.

68 Den 28 april 2006 överlät A Fund hela sin fordran på Z Danmark på 146 010 341 DKK (cirka 19,6 miljoner euro) till Z Luxembourg, ett bolag som A Fund själv hade bildat samma dag i Luxemburg.

69 Överlåtelsen kompletterades med att A Fund beviljade Z Luxembourg ett lån som även det uppgick till 146 010 341 DKK (cirka 19,6 miljoner euro). Räntan på lånet uppgick till 9,875 procent och räntan skulle redovisas i slutet av året.

70 Den 21 juni 2006 överlät A Fund sina aktier i Z Denmark till Z Luxembourg.

71 Av räkenskaperna för Z Luxemburg för år 2007 (räkenskaper för år 2006 uppvisar liknande uppgifter) framgår att detta bolags enda verksamhet bestod i att äga aktier i Z Denmark. Dessa räkenskaper visar också att Z Luxemburgs resultat utvecklades från ett underskott år 2006 med 23 588 euro till ett överskott år 2007 med 15 587 euro. Det framgår även av dessa räkenskaper att ränteintäkterna under

dessa år uppgick till 1 497 208 euro respektive 1 192 881 euro och att räntekostnaderna uppgick till 1 473 675 euro respektive 1 195 124 euro. Posten ”Skatt på vinst” (Tax on profit) utvisade ett belopp på 3 733 euro för år 2006 och noll för år 2007.

72 Z Denmark återbetalade den 1 november 2007 det lån som beviljats av A Fund. Den samlade räntan uppgick då till 21 241 619 DKK (cirka 2,85 miljoner euro). Samma dag betalade Z Luxembourg sin skuld, bestående i kapitalbeloppet och ränta, till A Fund.

73 SKAT fann i sitt beslut av den 10 december 2010 att Z Luxembourg inte är ”den som har rätt till” de räntor som betalats till detta bolag från Z Denmark, i den mening som avses i direktiv 2003/49 och skatteavtalet mellan Luxemburg och Danmark.

74 Landsskatteretten (högsta skattemyndigheten) fastställde SKAT:s beslut genom beslut av den 31 januari 2012. Av detta beslut framgår bland annat följande:

”[Z Luxembourg] kan varken enligt [skatteavtalet mellan Luxemburg och Danmark] eller enligt direktiv [2003/49] betraktas som ’den som har rätt till’ räntan [”beneficial owner”].

Härvid har hänsyn tagits till den konstruktion som de intresseförbundna parterna har skapat enligt vilken [Z Luxembourg] har överfört de ränteintäkter som bolaget har uppburit från Z Denmark till riskkapitalfonden varefter ränteintäkterna i sin tur har överförts till fondens investerare.

Genom att [Z Luxembourg] övertog riskkapitalfondens fordran på [Z Denmark] och bolaget samtidigt förvärvade aktierna i [Z Denmark] med hjälp av lån från kapitalfonden till nästan samma belopp och på nästan samma villkor som fordran på bolaget skulle [Z Luxembourgs] beskattning av räntebetalningar från det danska bolaget neutraliseras av bolagets räntebetalningar till kapitalfonden med den följden att det inte skulle finnas någon skattepliktig nettoinkomst av transaktionerna att beskatta i bolaget. Det luxemburgska bolaget ska därför betraktas som ett transitbolag utan egentliga befogenheter eller möjligheter att besluta om hur de överförda medlen ska disponeras.

[Z Luxembourg] kan således inte komma i åtnjutande av det undantag från dansk källskatt som anges i [skatteavtalet mellan Luxemburg och Danmark] och/eller i direktiv [2003/49].

Det har anförts att de räntor som överförts från [Z Luxembourg] till riskkapitalfonden, som ska anses vara transparent, har förts vidare till investerarna i fonden. Frågan är således om räntan eventuellt ska undantas från skatt till följd av ett skatteavtal som gäller för investerarna. Med hänsyn till den redogörelse som lämnats i målet saknas skäl att pröva denna fråga, redan av den anledningen att de förteckningar som företetts inte innehåller tillräckliga uppgifter för att kunna fastställa att det skett en dubbelbeskattning.”

75 Z Denmark överklagade Landsskatterettens (högsta skattemyndighetens) beslut till dansk domstol.

76 Z Denmark har vid den hänskjutande domstolen bland annat gjort gällande att begreppet ”den som har rätt till” i den mening som avses i direktiv 2003/49 är ett unionsrättsligt begrepp som ska ges en självständig tolkning och inte tolkas mot bakgrund av OECS:s modellavtal. Under alla omständigheter kan tolkningen endast göras mot bakgrund av OECD:s modellavtal från år 1977 och kommentarerna till det avtalet. En dynamisk tolkning strider mot rättssäkerhetsprincipen. Z Denmark har dessutom bestritt att det i förevarande fall är fråga om ett missbruk i den mening som avses i direktiv 2003/49.

77 Z Danmark har avslutningsvis invänt mot den särbehandling som förekommit i förevarande mål, vilken strider mot artikel 43 EG, bland annat genom att Z Luxemburg inte kan dra av den ränta som betalats på ett lån från dess aktieägare som tagits i syfte att kunna bevilja lånet till Z Danmark. Om Z Luxembourg hade varit ett danskt bolag hade det nämligen kunnat göra avdrag för dessa kostnader och hade inte haft några skattepliktiga ränteintäkter.

78 När det gäller källskatten har Z Denmark gjort gällande att det föreligger ett antal viktiga skillnader i förhållande till beskattningen av hemmahörande bolag. För det första förfaller källskatten till betalning vid en tidigare tidpunkt än bolagsskatten. För det andra är dröjsmålsräntor med avseende på källskatt betydligt högre än de som gäller med avseende på bolagsskatt. För det tredje ska låntagaren innehålla källskatten. För det fjärde är även låntagaren skyldig att betala in källskatten.

79 Mot denna bakgrund beslutade Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) a) Ska artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas så att ett i en medlemsstat hemmahörande bolag som omfattas av artikel 3 i direktivet och som, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, uppbär räntor från ett dotterbolag i en annan medlemsstat är ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet?

b) Ska begreppet ’den som har rätt till’ i artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i samma direktiv, tolkas i överensstämmelse med motsvarande begrepp i artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977?

c) Om fråga 1 b besvaras jakande, ska då detta begrepp tolkas enbart med beaktande av kommentarerna till artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1977 (punkt 8) eller kan senare kommentarer beaktas vid tolkningen, däribland de tillägg som gjordes år 2003 om ’transitenheter’ (punkt 8.1, nu punkt 10.1) och de tillägg som gjordes år 2014 om ’avtalsmässiga och andra rättsliga skyldigheter’ (punkt 10.2)?

d) Om 2003 års kommentarer kan beaktas vid tolkningen, vilken betydelse har det då vid bedömningen av om ett bolag kan anses var ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktiv [2003/49], om de berörda räntorna gottskrivs huvudstolen (”oprulles”), om räntemottagaren har haft en avtalsmässig eller en annan rättslig skyldighet att vidareförmedla räntorna till en annan person, och om majoriteten av de personer till vilka ränta vidareförmedlats/vilka gottskrivs ränta och som av den stat där räntebetalaren är hemmahörande anses vara de ’som har rätt till’ räntorna är personer med skatterättslig hemvist i andra medlemsstater eller tredjeländer med vilka Konungariket Danmark har slutit ett skatteavtal som innebär att det inte enligt nationell rätt skulle finnas stöd för att ta ut källskatt om nämnda personer hade varit långivare och därmed hade mottagit räntorna direkt?

e) Vilken betydelse har det för bedömningen av om räntemottagaren ska anses vara ’den som har rätt till’ räntan i den mening som avses i direktivet om den hänskjutande domstolen efter en bedömning av de faktiska omständigheterna i målet skulle finna att mottagaren – utan att ha varit bunden av en avtalsmässig eller en annan rättslig skyldighet att vidareförmedla de räntor som mottagits till en annan person – ’i själva verket’ inte hade rätt att ’använda och nyttja räntorna såsom anförs i 2014 års kommentarer till OECD:s modellavtal från 1977?

2) a) Förutsätter en medlemsstats åberopande av artikel 5.1 i direktiv 2003/49 om tillämpning av nationella bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk eller artikel 5.2 i samma direktiv, att den berörda medlemsstaten har antagit en specifik nationell bestämmelse för att genomföra artikel 5 i direktivet eller att det i nationell rätt finns allmänna bestämmelser eller grundsatser om bedrägeri, missbruk och skatteflykt som kan tolkas i överensstämmelse med artikel 5?

b) Om fråga 2 a besvaras jakande, kan då 2 § andra stycket d i den danska bolagsskattelagen, i vilken det föreskrivs att begränsad skattskyldighet för ränteintäkter inte omfattar ’räntor, om beskattning … inte ska ske enligt direktiv 2003/49 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater’ anses vara en sådan specifik nationell bestämmelse som avses i artikel 5 i direktivet?

3) Är en bestämmelse i ett mellan två medlemsstater ingånget skatteavtal som utarbetats i enlighet med OECD:s modellavtal, enligt vilken beskattningen av räntorna är beroende av om räntemottagaren anses vara den som har rätt till räntorna, en sådan avtalsmässig anti-missbruksbestämmelse som omfattas av artikel 5 i direktivet?

4) Är en medlemsstat som inte godtar att ett bolag i en annan medlemsstat har rätt till räntorna och som gör gällande att bolaget i den andra medlemsstaten är ett så kallat konstlat transitbolag skyldig enligt direktiv 2003/49 eller artikel 10 EG att ange vem medlemsstaten i så fall anser vara den som har rätt till räntorna?

5) I ett fall där en räntebetalare är hemmahörande i en medlemsstat och räntemottagaren är hemmahörande i en annan medlemsstat och där räntemottagaren av den förstnämnda medlemsstaten inte anses vara 'den som har rätt till' de ifrågavarande räntorna i den mening som avses i direktiv 2003/49 och således är begränsat skattskyldig i denna medlemsstat för nämnda räntor, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG hinder för en lagstiftning enligt vilken den förstnämnda medlemsstaten vid beskattningen av den icke-hemmahörande räntemottagaren inte beaktar de räntekostnader som räntemottagaren under sådana omständigheter som de i det nationella målet har haft trots att räntekostnader i regel ger rätt till avdrag enligt lagstiftningen i denna medlemsstat och därför innebär att en hemmahörande räntemottagare kan dra av räntekostnaderna från vederbörandes skattepliktiga inkomst?

6) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG hinder för en lagstiftning, som innebär att sistnämnda medlemsstat ålägger det bolag som ska innehålla källskatten (dotterbolaget) att erlägga dröjsmålsränta vid försenad inbetalning av källskatten med en högre räntesats än den dröjsmålsräntesats som den berörda medlemsstaten tar ut vid krav på bolagsskatt (som bland annat omfattar ränteintäkter) som görs gällande mot ett bolag som är hemmahörande i samma medlemsstat?

7) Om ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat (moderbolaget) i det konkreta fallet inte anses befriat från skyldigheten att erlägga källskatt enligt direktiv 2003/49 för räntor som mottagits från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (dotterbolaget) och moderbolaget av sistnämnda medlemsstat anses vara begränsat skattskyldigt i denna medlemsstat för de berörda räntorna, utgör då artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG (alternativt artikel 56 EG) var och en för sig eller tillsammans hinder för en lagstiftning,

   – enligt vilken sistnämnda medlemsstat ålägger räntebetalaren en skyldighet att innehålla källskatt på räntorna och att bära ansvaret i förhållande till det allmänna för källskatt som inte innehållits, när det inte föreligger en sådan skyldighet att innehålla källskatt då räntemottagaren är belägen i sistnämnda medlemsstat?

   – enligt vilken ett moderbolag i sistnämnda medlemsstat inte skulle ha underkastats krav på förskottsbetalning av bolagsskatt under de första två inkomståren, utan skulle ha behövt erlägga bolagsskatt först vid en betydligt senare tidpunkt än förfallodagen för källskatten?

För att besvara denna fråga ombeds EU-domstolen att beakta svaret på den sjätte frågan."

Förfarandet vid domstolen

80 På grund av sambandet mellan de fyra nationella målen, vilka alla rör tolkningen av direktiv 2003/49 och de grundläggande friheter som garanteras enligt fördragen, ska de förenas vad gäller domen.

81 Genom en skrivelse av den 2 mars 2017 begärde den danska regeringen, enligt artikel 16 tredje stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol, att dessa mål ska prövas av domstolens stora avdelning. Med hänsyn till de likheter som finns mellan dessa mål och målen C-116/16 och C-117/16, vilka har

avgjorts genom dom som meddelats denna dag, T Danmark och Y Denmark Aps (C-116/16 och C-117/16, EU:C:2019:135), föreslog den danska regeringen också att domstolen, med tillämpning av artikel 77 i rättegångsreglerna, skulle besluta att hålla en gemensam förhandling för dessa mål. Domstolen har bifallit den danska regeringens framställningar.

Prövning av tolkningsfrågorna

82 De frågor som ställts av de nationella domstolarna har tre teman. Det första temat avser begreppet ”den som har rätt till” i den mening som avses i direktiv 2003/49, samt frågan huruvida det föreligger en rättslig grund som ger en medlemsstat möjlighet att, om det föreligger rättsmissbruk, neka ett bolag som betalat ränta till en enhet som är hemmahörande i en annan medlemsstat det undantag från varje form av skatt som föreskrivs i artikel 1.1 i det direktivet. För det fall det finns en sådan rättslig grund rör det andra temat för tolkningsfrågorna vilka rekvisit som ska vara uppfyllda för att det ska anses vara fråga om rättsmissbruk samt vilka bevisregler som gäller i detta hänseende. Slutligen rör det tredje temat för frågorna, vilka även de ställts för det fall en medlemsstat kan neka ett sådant bolag de förmåner som följer av direktiv 2003/49, tolkningen av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, i syfte att göra det möjligt för de hänskjutande domstolarna att pröva om den danska lagstiftningen strider mot dessa friheter.

Den första frågan a–c, den andra frågan a och b och den tredje frågan i målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16

83 De hänskjutande domstolarna har ställt den första frågan a–c i målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 för att få klarhet i hur begreppet ”den som har rätt till”, i den mening som avses i artikel 1.1 och 1.4 i direktiv 2003/49, ska tolkas. Vidare har de hänskjutande domstolarna ställt den andra frågan a och b och den tredje frågan i målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 för att få klarhet i huruvida det bekämpande av bedrägeri och missbruk som är tillåtet enligt artikel 5 i direktiv 2003/49 förutsätter att det finns en anti-missbruksbestämmelse i nationell rätt eller i ett avtal i den mening som avses i artikel 5.1. Dessa domstolar frågar bland annat om en bestämmelse i nationell rätt eller i ett avtal som innehåller begreppet ”den som har rätt till” kan anses utgöra en rättslig grund för att bekämpa bedrägeri eller rättsmissbruk.

Begreppet ”den som har rätt till”

84 Domstolen konstaterar inledningsvis att begreppet ”den som har rätt till” i artikel 1.1 i direktiv 2003/49 inte kan hänvisa till begrepp i nationell rätt med olika innebörd.

85 Domstolen har i detta hänseende slagit fast att det av skälen 2–4 i direktiv 2003/49 framgår att direktivet syftar till att utesluta dubbelbeskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, så att dessa betalningar beskattas en gång i en enda medlemsstat, och att den lämpligaste lösningen för att säkerställa lika behandling i beskattningshänseende mellan nationella och gränsöverskridande transaktioner är att avskaffa beskattningen av nämnda betalningar i den medlemsstat där de uppstår (dom av den 21 juli 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 24).

86 Tillämpningsområdet för direktiv 2003/49, såsom det avgränsas i artikel 1.1 i direktivet, avser alltså undantaget från skatteplikt för betalningar av räntor och royalty som uppkommer i en medlemsstat som är källstat för dessa, när den som har rätt till betalning av dessa räntor och royalties är ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat (dom av den 21 juli 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 25).

87 Domstolen har vidare påpekat att eftersom räntor i artikel 2 a i direktivet definieras som ”inkomst av varje slags fordran”, kan endast den som faktiskt har rätt till räntan uppbära den ränta som utgör inkomst av sådana fordringar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juli 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, punkt 27).

88 Begreppet ”den som har rätt till”, i den mening som avses i detta direktiv, ska således tolkas så att det avser en enhet som faktiskt drar fördel av de räntor som betalas till den. Denna hänvisning till den ekonomiska verkligheten stöds av vad som anges i artikel 1.4 i detta direktiv, nämligen att ett bolag i en medlemsstat ska behandlas som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, till exempel som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person.

89 Såsom framgår av punkt 10 i denna dom används visserligen uttrycket ”betalningsmottagare” i vissa språkversioner av artikel 1.1 i direktiv 2003/49, till exempel i den bulgariska, franska, lettiska och rumänska, men i de andra språkversionerna används uttryck som ”den faktiska betalningsmottagaren” (den spanska, tjeckiska, estniska, engelska, italienska, litauiska, maltesiska, portugisiska och finska språkversionen), ”ägaren”/”den som har förfoganderätten till” (den tyska, danska, grekiska, kroatiska, ungerska, polska, slovakiska, slovenska och svenska språkversionen), eller ”den som har den slutliga rätten” (den nederländska språkversionen). Användningen av dessa olika formuleringar visar att uttrycket ”den som har rätt till” inte avser en formellt identifierad betalningsmottagare, utan snarare den enhet som åtnjuter den ekonomiska nyttan av den uppburna räntan och således har rätt att fritt bestämma hur medlen ska användas. I enlighet med vad som har angetts i punkt 86 i denna dom, kan endast en i unionen etablerad enhet utgöra den som har rätt till räntan och omfattas av undantaget i artikel 1.1 i direktiv 2003/49.

90 Dessutom bygger direktiv 2003/49, såsom framgår av förslaget till rådets direktiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, som lades fram den 6 mars 1998 (dokument KOM (1998) 67 slutlig) och som ligger till grund för direktivet, på artikel 11 i OECD:s modellavtal från 1996, och det har samma mål som modellavtalet, nämligen att förhindra internationell dubbelbeskattning. Det begrepp ”den som har rätt till” som finns i de bilaterala avtal som grundar sig på detta modellavtal, samt de successiva ändringar som gjorts av modellavtalet och av de tillhörande kommentarerna, är således av relevans vid tolkningen av direktiv 2003/49.

91 Klagandena i det nationella målet har gjort gällande att det inte kan godtas att begreppet ”den som har rätt till räntan eller royaltyn” i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 2003/49 tolkas mot bakgrund av OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta avtal, då en sådan tolkning helt skulle sakna demokratisk legitimitet. Detta argument kan emellertid inte vinna framgång, eftersom en sådan tolkning – även om den bygger på OECD:s arbete – såsom framgår av punkterna 85–90 i denna dom grundar sig på direktivet självt och på dess förarbeten som avspeglar unionens demokratiska process.

92 Det framgår av utvecklingen av OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta, såsom det redogjorts för den i punkterna 4–6 i denna dom, att begreppet ”den som har rätt till” utesluter transitbolag och inte ska tolkas restriktivt och tekniskt, utan ges en sådan mening att man kan undvika dubbelbeskattning och förebygga skattebedrägeri och skatteflykt.

93 De bilaterala avtal som medlemsstaterna har ingått med varandra på grundval av OECD:s modellavtal för skatter, såsom skatteavtalet mellan de nordiska länderna, vittnar också om denna utveckling. Det kan faktiskt konstateras att samtliga dessa avtal, som nämnts i punkterna 16–18 i denna dom, innehåller uttrycket ”den som har rätt till” i den mening som avses i modellavtalet.

94 Det ska även påpekas att enbart den omständigheten att det bolag som uppbär räntan i en medlemsstat inte är ”den som har rätt till” räntan inte nödvändigtvis innebär att undantaget från skatteplikt i artikel 1.1 i direktiv 2003/49 inte är tillämpligt. Det är nämligen tänkbart att sådan ränta är

undantagen från skatteplikt i källstaten, om det bolag som uppbär räntan överför beloppet till en person som har rätt till räntan, som är etablerad inom unionen och dessutom uppfyller alla de villkor som fastställs i direktiv 2003/49 för att åtnjuta ett sådant undantag.

Behovet av en särskild bestämmelse i nationell rätt eller i avtal som genomför artikel 5 i direktiv 2003/49

95 De hänskjutande domstolarna önskar få klarhet i huruvida en medlemsstat, för att kunna bekämpa rättsmissbruk i samband med tillämpningen av direktiv 2003/49, måste ha antagit en särskild nationell bestämmelse som införlivar direktivet eller om den kan hänvisa till nationella eller avtalsgrundade anti-missbruksprinciper eller anti-missbruksbestämmelser.

96 Enligt fast rättspraxis finns det i unionsrätten en allmän princip som innebär att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte (dom av den 9 mars 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24 och där angiven rättspraxis, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 68, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 35, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, och dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).

97 Enskilda måste iaktta denna allmänna princip. Tillämpningen av unionsbestämmelser kan nämligen inte utsträckas till att täcka sådana förfaranden som genomförs i syfte att erhålla förmåner enligt unionsrätten genom bedrägeri eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27, och dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99).

98 Det följer således av denna princip att en medlemsstat inte ska bevilja förmåner enligt bestämmelser i unionsrätten om dessa bestämmelser inte åberopas i syfte att uppnå bestämmelsernas ändamål, utan i stället i syfte att åtnjuta en förmån enligt unionsrätten trots att villkoren för att åtnjuta denna förmån endast formellt sett är uppfyllda.

99 Så är fallet, till exempel, när fullgörandet av tullformaliteter inte genomförs inom ramen för normala affärstransaktioner, utan är rent formellt och endast syftar till att genom missbruk av rättigheter erhålla utjämningsbelopp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 1981, Schumacher m.fl., 250/80, EU:C:1981:246, punkt 16, och dom av den 3 mars 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punkt 21) eller exportbidrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 59).

100 Principen om förbud mot rättsmissbruk är i övrigt tillämplig på så vitt skilda områden som fri rörlighet för varor (dom av den 10 januari 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc och Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, punkt 27), frihet att tillhandahålla tjänster (dom av den 3 februari 1993, Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, punkt 13), offentlig upphandling av tjänster (dom av den 11 december 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 ”Spezzino” m.fl., C-113/13, EU:C:2014:2440, punkt 62), etableringsfrihet (dom av den 9 mars 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24), bolagsrätt (dom av den 23 mars 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33), social trygghet (dom av den 2 maj 1996, Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, punkt 24, dom av den 6 februari 2018, Altun m.fl., C-359/16, EU:C:2018:63, punkt 48, och dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99), transporter (dom av den 6 april 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punkterna 19–25), socialpolitik (dom av den 28 juli 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, punkterna 37–41), restriktiva åtgärder (dom av den 21 december 2011, Afrasiabi m.fl., C-72/11, EU:C:2011:874, punkt 62) eller mervärdesskatt (dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).

101 När det gäller detta sistnämnda område har domstolen vid upprepade tillfällen påpekat att även om bekämpning av eventuellt skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk är ett mål som erkänns och stöds i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), så utgör principen om förbud mot förfarandemissbruk icke desto mindre en allmän unionsrättslig princip som är tillämplig oavsett om de rättigheter och förmåner som är föremål för missbruk grundar sig på fördragen, en förordning eller ett direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkterna 30 och 31).

102 Av detta följer att den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk ska göras gällande mot en person som drar fördel av vissa bestämmelser i unionsrätten om förmåner på ett sätt som inte är förenligt med de ändamål som eftersträvas genom dessa bestämmelser. Domstolen har således slagit fast att denna princip kan göras gällande gentemot en skattskyldig person för att neka vederbörande en förmån, däribland rätten att undantas från mervärdesskatteplikt, även i avsaknad av bestämmelser i nationell rätt som medger ett sådant nekande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 33).

103 I målen vid de nationella domstolarna är de bestämmelser som SKAT påstår har missbrukats bestämmelserna i direktiv 2003/49, vilket antogs för att underlätta utvecklingen av en inre marknad med samma egenskaper som en inhemsk marknad och i vilket det föreskrivs ett undantag från skatteplikt, i källmedlemsstaten, för räntor som betalats till ett närstående bolag etablerat i en annan medlemsstat. Såsom framgår av det förslag till direktiv som nämnts i punkt 90 i denna dom bygger vissa av de definitioner som finns i detta direktiv på de definitioner som finns i artikel 11 i OECD:s modellavtal från år 1996.

104 Även om det i artikel 5.1 i direktiv 2003/49 föreskrivs att direktivet inte ska påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk, kan denna bestämmelse inte tolkas så att den utesluter en tillämpning av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk som det redogjorts för i punkterna 96–98 i denna dom. De transaktioner som SKAT anser utgör rättsmissbruk omfattas nämligen av unionsrättens tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 42) och kan visa sig vara oförenliga med det ändamål som eftersträvas med direktivet.

105 Dessutom, även om det i artikel 5.2 i direktiv 2003/49 föreskrivs att medlemsstaterna, om det är fråga om skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, får återkalla de förmåner som detta direktiv innebär eller vägra att tillämpa direktivet, kan inte heller denna bestämmelse tolkas så att den utesluter en tillämpning av den unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk, eftersom det inte uppställs något krav på att nämnda princip har införlivats med nationell rätt för att den ska kunna tillämpas, såsom är fallet med bestämmelserna i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. C-251/16, EU:C:2017:881, punkterna 28 och 31).

106 Såsom har angetts i punkt 85 i denna dom, framgår det av skälen 2–4 i direktiv 2003/49 att direktivets syfte är att utesluta dubbelbeskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater samt mellan sådana bolags fasta driftställen, i syfte att bespara dem betungande administrativa formaliteter och likviditetsproblem och att säkerställa lika behandling i beskattningshänseende mellan nationella och gränsöverskridande transaktioner.

107 Att tillåta finansiella upplägg vars enda syfte är att få del av de skatteförmåner som följer av tillämpningen av direktiv 2003/49 är inte förenligt med sådana mål, utan underminerar tvärtom den ekonomiska sammanhållningen och motverkar en väl fungerande inre marknad genom att

konkurrensvillkoren snedvrids. Såsom generaladvokaten i huvudsak har påpekat i punkt 63 i sitt förslag till avgörande i mål C-115/16 gäller detta även när de berörda transaktionerna inte företas uteslutande i ett sådant syfte, eftersom EU-domstolen har slagit fast att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på skatteområdet när det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53).

108 Det är dessutom inte möjligt att med framgång invända att den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk inte är tillämplig på grund av att skattebetalarna har rätt att dra nytta av den konkurrens som finns mellan medlemsstaterna eftersom inkomstbeskattningen inte är harmoniserad. I detta hänseende bör det erinras om att syftet med direktiv 2003/49 är att harmonisera bestämmelserna på området för direkt beskattning för att göra det möjligt för de ekonomiska aktörerna att dra nytta av den inre marknaden genom att undanröja dubbelbeskattning och att det i skäl 6 i direktivet mer precist anges att det är nödvändigt att inte hindra medlemsstaterna från att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa bedrägeri och missbruk.

109 Även om den omständigheten att en skattskyldig person försöker finna det för den personen mest gynnsamma skattesystemet inte i sig kan grunda någon allmän presumtion för bedrägeri eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 50, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 84, och dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 60), kan en sådan skattskyldig person emellertid inte heller åtnjuta en rättighet eller fördel enligt unionsrätten när den aktuella transaktionen är rent konstlad ekonomiskt sett och görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 51, dom av den 7 november 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 61, och dom av den 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punkterna 61–63).

110 Av detta framgår att det ankommer på nationella myndigheter och domstolar att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 2003/49, om rättigheterna görs gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

111 När det gäller den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk och kravet på att iaktta denna princip i samband med genomförandet av unionsrätten, påverkar det förhållandet att det inte finns några anti-missbruksbestämmelser i nationell rätt eller i avtal inte nationella myndigheters skyldighet att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 2003/49 när dessa gjorts gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

112 Klagandena i de nationella målen har hänvisat till domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), som avsåg ett undantag från skatteplikt som föreskrevs i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20), till stöd för sitt argument att de förmåner som föreskrivs i direktiv 2003/49, på grund av artikel 5.1 i direktivet, endast kan vägras av den berörda medlemsstaten i de fall då det finns en tydlig och specifik rättslig grund för detta i nationell lagstiftning.

113 Detta argument kan dock inte godtas.

114 Domstolen erinrade, i punkt 42 i domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), om att rättssäkerhetsprincipen hindrar att direktiven i sig skapar skyldigheter för enskilda och således att medlemsstaterna kan åberopa dem som sådana mot enskilda.

115 Domstolen erinrade vidare om att en sådan slutsats inte påverkar den skyldighet som åligger alla myndigheter i en medlemsstat att vid tillämpningen av den nationella rätten så långt som möjligt tolka denna i enlighet med direktivens ordalydelse och ändamål i syfte att uppnå det resultat som avses i dessa. Dessa myndigheter kan således göra gällande en konform tolkning av nationell rätt gentemot enskilda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

116 Det är mot denna bakgrund som EU-domstolen anmodade den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det i dansk rätt fanns någon bestämmelse eller allmän princip enligt vilken rättsmissbruk är otillåtet eller om det fanns andra bestämmelser angående skatteflykt eller skatteundandragande som skulle kunna tolkas i överensstämmelse med bestämmelsen i direktiv 90/434, enligt vilken en medlemsstat får vägra att tillämpa den avdragsrätt som direktivet ger rätt till i samband med en transaktion som huvudsakligen syftar till en sådan skatteflykt eller ett sådant skatteundandragande, och att därefter, i förekommande fall, pröva huruvida villkoren för att tillämpa dessa nationella bestämmelser var uppfyllda i det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkterna 46 och 47).

117 Även om det i de nationella målen skulle visa sig att den nationella rätten inte innehåller några sådana regler som kan ges en tolkning som är konform med artikel 5 i direktiv 2003/49, innebär detta emellertid inte – oaktat vad domstolen slog fast i domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) – att de nationella myndigheterna och domstolarna, för det fall det är fråga om bedrägeri eller rättsmissbruk, är förhindrade att neka rätten till det undantag som föreskrivs i artikel 1.1 i direktivet (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 54).

118 Att neka en skattskyldig en rättighet under sådana förhållanden är nämligen inte ett sådant fall som anges i punkt 114 i denna dom, utan ett sådant nekande är i stället ett uttryck för den allmänna unionsprincipen att ingen får åberopa unionsbestämmelser på ett sätt som innebär bedrägeri eller missbruk (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 55 och 56 samt där angiven rättspraxis).

119 Eftersom en rättighet i unionsrätten, såsom har konstaterats i punkt 96 i denna dom, inte kan grunda sig på bedrägligt beteende eller missbruk, innebär således det förhållandet att en person nekas en förmån enligt ett direktiv, i detta fall direktiv 2003/49, inte att den berörda personen åläggs en skyldighet enligt detta direktiv, utan det är endast en följd av att det konstaterats att de objektiva kriterier som ska vara uppfyllda för att kunna göra gällande den aktuella rättigheten, och som föreskrivs i direktivet vad gäller denna rättighet, endast är uppfyllda rent formellt (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

120 Under sådana omständigheter ska medlemsstaterna således neka den förmån som följer av direktiv 2003/49, i enlighet med den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk, enligt vilken unionsrätten inte kan täcka ekonomiska aktörers förfarandemissbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2018, kommissionen/Belgien, C-356/15, EU:C:2018:555, punkt 99 och där angiven rättspraxis).

121 Mot bakgrund av det konstaterande som gjorts i punkt 111 i denna dom, är det inte nödvändigt att besvara den tredje frågan från de hänskjutande domstolarna, vilken i huvudsak rör frågan huruvida en bestämmelse i ett bilateralt skatteavtal som hänvisar till begreppet ”den som har rätt till” kan utgöra en rättslig grund för att bekämpa bedrägerier och missbruk inom ramen för direktiv 2003/49.

122 Mot bakgrund av samtliga dessa överväganden ska den första frågan a–c och den andra frågan a och b i målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 besvaras på följande sätt:

– Artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 1.4 i detta direktiv, ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse från varje form av skatt som påförs räntebetalningar endast gäller för de som har rätt till dessa räntor, det vill säga enheter som faktiskt drar nytta av dessa räntor i ekonomiskt hänseende och som därför har befogenhet att fritt bestämma hur de ska användas.

– Den allmänna unionsrättsliga principen enligt vilken enskilda inte genom bedrägeri eller missbruk kan dra fördel av bestämmelser i unionsrätten ska tolkas så, att nationella myndigheter och domstolar, om det föreligger bedrägeri eller missbruk, måste neka skattskyldiga det undantag som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 2003/49 från varje form av skatt som påförs räntebetalningar, även om ett sådant avslag inte följer av bestämmelser i nationell rätt eller i avtal.

Den första frågan d–f i målen C-115/16, C-118/16 och C-119/16, den första frågan d och e i mål C-299/16, den fjärde frågan i målen C-115/16 och C-118/16, den femte frågan i mål C-115/16, den sjätte frågan i mål C-118/16 och den fjärde frågan i målen C-119/16 och C-299/16

123 De hänskjutande domstolarna har ställt den första frågan d–f i målen C-115/16, C-118/16 och C-119/16, den första frågan d och e i mål C-299/16 och den fjärde frågan i målen C-115/16 och C-118/16 för att få klarhet i vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om rättsmissbruk och hur dessa kriterier kan fastställas. I detta sammanhang frågar de sig bland annat huruvida det kan föreligga rättsmissbruk när den som slutligen har rätt till de räntor som överförs via transitbolag är ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland, med vilket den berörda medlemsstaten har ingått ett skatteavtal. De hänskjutande domstolarna har ställt den femte frågan i mål C-115/16, den sjätte frågan i mål C-118/16 och den fjärde frågan i målen C-119/16 och C-299/16 för att få klarhet i huruvida en medlemsstat som inte godtar att ett bolag i en annan medlemsstat tillerkänns ställning som den som har rätt till räntorna är skyldig att identifiera det bolag som medlemsstaten i så fall anser vara den som har rätt till räntorna.

Kriterierna för att det ska föreligga rättsmissbruk och bevisningen härför

124 Såsom framgår av domstolens praxis krävs det för att det ska kunna fastställas att det är fråga om ett missbruk dels att det föreligger vissa objektiva förhållanden, av vilka det – trots att de villkor som uppställs i unionsrätten formellt sett är uppfyllda – framgår att syftet med de berörda unionsbestämmelserna inte har uppnåtts, dels att det föreligger en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av unionsrätten genom att konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla den (dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkterna 52 och 53, och dom av den 12 mars 2014, O. och B., C-456/12, EU:C:2014:135, punkt 58).

125 Det ska således göras en sammantagen bedömning av omständigheterna för att kunna fastställa om kriterierna för att det ska föreligga ett förfarandemissbruk är uppfyllda, bland annat om de ekonomiska aktörerna har utfört rent formella eller konstlade transaktioner som inte är motiverade av ekonomiska eller affärsmässiga skäl, i det huvudsakliga syftet att uppnå en otillbörlig fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 47–49, dom av den 13 mars 2014, SICES m.fl., C-155/13, EU:C:2014:145, punkt 33, och dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 47).

126 Det ankommer inte på EU-domstolen att pröva omständigheterna i de nationella målen. EU-domstolen kan emellertid när den meddelar ett förhandsavgörande, i förekommande fall, som vägledning för de nationella domstolarna upplysa dem om vilka omständigheter som kan utgöra indicier vid bedömningen av de mål de har att avgöra. Även om förekomsten av ett antal av dessa indicier i de nationella målen skulle kunna leda till slutsatsen att det föreligger rättsmissbruk, ankommer det emellertid likväl på de hänskjutande domstolarna att kontrollera om dessa indicier är objektiva och samstämmiga och om klagandena i de nationella målen har haft möjlighet att lägga fram motbevisning.

127 Det kan betraktas som ett konstlat upplägg när en bolagskoncern inte upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, när den har en rent formell struktur och när dess huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål är att uppnå en skattefördel som står i strid med målet eller syftet med den gällande skattelagstiftningen. Detta är fallet bland annat när ett bolag undviker att betala skatt på räntor genom att foga in en transitenhet i koncernstrukturen mellan det bolag som betalar räntan och den enhet som är den som har rätt till räntan.

128 Det utgör således ett indicium för att det gjorts ett upplägg i syfte att otillbörligen dra nytta av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 2003/49, att dessa räntor i sin helhet eller nästan i sin helhet och kort tid efter att de mottagits vidareförmedlas av det bolag som mottagit dem till enheter som inte uppfyller villkoren för att direktiv 2003/49 ska vara tillämpligt, antingen på grund av att dessa enheter inte är hemmahörande i någon medlemsstat, på grund av att de inte bildats i någon av de former som anges i bilagan till direktivet, på grund av att de inte är skyldiga att erlägga någon av de skatter som förtecknas i artikel 3 a iii) i det direktivet utan rätt till undantag från skatteplikt eller på grund av att de inte är närstående bolag i den mening som avses i artikel 3 b i direktivet.

129 Villkoren för att direktiv 2003/49 ska vara tillämpligt är inte uppfyllda med avseende på enheter som har sitt skatterättsliga hemvist utanför unionen, såsom de bolag som är i fråga i målen C-119/16 och C-299/16 eller de investeringsfonder som är i fråga i målen C-115/16 och C-299/16. Om räntorna i dessa mål hade betalats direkt av det utbetalande danska företaget till de mottagande enheterna, vilka enligt Skatteministeriet var de som hade rätt till räntorna, hade Konungariket Danmark kunnat uppbära källskatt.

130 Vidare kan det förhållandet att den berörda koncernen är strukturerad på ett sådant sätt att det bolag som uppbär de räntor som betalas av det utbetalande bolaget självt ska betala vidare dessa räntor till ett tredje bolag som inte uppfyller villkoren för att direktiv 2003/49 ska vara tillämpligt tyda på att det föreligger ett konstlat upplägg. Följden av detta är att det bolag som agerar som transitbolag för att möjliggöra det finansiella flödet från det utbetalande bolaget till den enhet som faktiskt har rätt till de utbetalda beloppen endast redovisar en obetydlig beskattningsbar inkomst.

131 Det kan fastställas att ett bolag agerar i egenskap av transitbolag när dess enda verksamhet är att ta emot räntor och föra dem vidare till den som har rätt till räntan eller till andra transitbolag. Slutsatsen att det inte förekommer någon faktisk ekonomisk verksamhet ska, mot bakgrund av de särdrag som kännetecknar den ekonomiska verksamheten i fråga, bygga på en analys av samtliga relevanta faktorer, bland annat ledningen av företaget, dess balansräkning, strukturen på dess kostnader och de faktiska utgifterna, anställd personal samt de lokaler och den utrustning som bolaget förfogar över.

132 Även de olika avtal som föreligger mellan de bolag som är inblandade i de aktuella ekonomiska transaktionerna och som ligger till grund för de koncerninterna ekonomiska flödena kan utgöra indicier för att det föreligger ett konstlat upplägg, eftersom dessa flöden, såsom anges i artikel 4 i direktiv 2003/49, kan ha som ändamål att överföra vinsten från ett vinstgivande affärsbolag till aktieägande enheter i syfte att undvika att betala skatt eller att minimera skattebördan. Ytterligare indicier för ett sådant upplägg kan vara det sätt på vilket transaktionerna finansieras, värderingen av

de mellanliggande bolagens egna kapital och det förhållandet att transitbolagen inte har någon befogenhet att ekonomiskt förfoga över de räntor som uppbärs. I detta hänseende kan inte endast en avtalsenlig eller en annan rättslig skyldighet för det bolag som uppbär räntorna att vidareförmedla dem till en utomstående utgöra ett sådant indicium, utan även – såsom den hänskjutande domstolen har uppgett i målen C-115/16, C-118/16 och C-119/16 – det förhållandet att detta bolag, utan att vara bundet av en sådan avtalsenlig eller annan rättslig skyldighet, ”i själva verket” inte har någon rätt att använda och nyttja dessa medel.

133 Sådana indicier kan dessutom stödjas av att å ena sidan ikraftträdandet av ny viktig skattelagstiftning, såsom den danska lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, som vissa av koncernerna försöker kringgå, och å andra sidan upprättandet av komplexa ekonomiska transaktioner och beviljandet av lån inom en och samma koncern sammanfaller eller inträffar nära varandra i tiden.

134 De hänskjutande domstolarna frågar sig också huruvida det kan föreligga rättsmissbruk när den som slutligen har rätt till de räntor som överförs via transitbolag är ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland, med vilket källmedlemsstaten har ingått ett skatteavtal, enligt vilket det inte skulle ha innehållits någon källskatt med avseende på räntorna för det fall dessa betalats direkt till det bolag som har sitt säte i detta tredjeland.

135 Det saknar i detta sammanhang, vid bedömningen av koncernens struktur, betydelse att vissa av dem som har rätt till de räntor som betalas av transitbolaget har sitt skatterättsliga hemvist i ett tredjeland som ingått ett skatteavtal med källmedlemsstaten. Det kan nämligen konstateras att förekomsten av ett sådant avtal inte i sig kan utesluta att det är fråga om rättsmissbruk. Ett sådant avtal påverkar inte heller förekomsten av ett rättsmissbruk som vederbörligen fastställts på grundval av ett antal omständigheter som visar att de ekonomiska aktörerna har företagit rent formella och konstlade transaktioner som helt saknar ekonomiska och affärsmässiga skäl i det huvudsakliga syftet att otillbörligen omfattas av det undantag från skatt som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 2003/49.

136 Det ska tilläggas att eftersom en beskattning bör återspegla den ekonomiska verkligheten, kan det förhållandet att det finns ett skatteavtal inte i sig medföra att det är visat att en betalning faktiskt utförts till mottagare med hemvist i det tredjeland med vilket detta avtal ingåtts. Om det bolag som betalar räntorna vill dra nytta av fördelarna med ett sådant avtal, kan det välja att betala dessa räntor direkt till de enheter som har sitt skatterättsliga hemvist i en stat som ingått ett skatteavtal med källstaten.

137 Trots detta kan det inte heller, i en situation där räntorna skulle ha undantagits från skatteplikt för det fall de utbetalats direkt till det bolag som har sitt säte i ett tredjeland, uteslutas att ändamålet med koncernens struktur inte har något att göra med rättsmissbruk. I ett sådant fall kan en koncern inte kritiseras för att ha valt en sådan struktur snarare än att betala räntorna direkt till nämnda bolag.

138 När den som har rätt till räntan har sitt skatterättsliga hemvist i ett tredjeland, krävs det dessutom inte att det konstaterats att det förekommit bedrägeri eller rättsmissbruk för att neka rätt till det undantag som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 2003/49. Såsom har påpekats i punkt 86 i denna dom syftar denna bestämmelse nämligen till att undanta betalningar av ränta som uppkommer i källmedlemsstaten endast när den som faktiskt har rätt till dessa räntor är ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

139 Med beaktande av samtliga dessa omständigheter ska den första frågan d–f i målen C-115/16, C-118/16 och C-119/16, den första frågan d och e i mål C-299/16 och den fjärde frågan i målen C-115/16 och C-118/16 besvaras så, att det för att ett förfarandemissbruk ska anses vara styrkt krävs dels att det föreligger vissa objektiva förhållanden av vilka det – trots att de villkor som uppställs i unionsrätten formellt sett är uppfyllda – framgår att syftet med de berörda unionsbestämmelserna inte har uppnåtts, dels att det föreligger en subjektiv faktor, nämligen en avsikt

att erhålla en förmån som följer av unionsrätten genom att på ett konstlat sätt konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla förmånen. Ett antal indicier kan tillsammans utgöra bevis för att det föreligger ett rättsmissbruk, under förutsättning att dessa indicier är objektiva och samstämmiga. Sådana indicier kan bland annat vara att det finns transitbolag som inte är ekonomiskt berättigade och att bolagskoncernens struktur, de finansiella arrangemangen och lånen är av rent formell karaktär. Det förhållandet att den medlemsstat som räntorna härrör från har ingått ett avtal med det tredjeland i vilket det bolag som har rätt till räntorna har sitt hemvist påverkar inte ett eventuellt konstaterande av att det är fråga om rättsmissbruk.

Bevisbördan för rättsmissbruk

140 Det kan, såsom framgår av artikel 1.11, 1.12 och 1.13 b i direktiv 2003/49, konstateras att källmedlemsstaten kan ålägga det bolag som uppburit räntorna att visa att bolaget är den som har rätt till räntorna, i den mening som detta begrepp har preciserats i punkt 122 första strecksatsen i denna dom.

141 Domstolen har dessutom mer allmänt slagit fast att det inte finns något som hindrar de berörda skattemyndigheterna från att kräva att den skattskyldige ska förete den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för att de i det konkreta fallet ska kunna påföra berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, att neka det begärda undantaget från skatteplikt om denna bevisning inte företes (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2013, Petersen och Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

142 Däremot, för det fall en skattemyndighet i källmedlemsstaten, med motiveringen att det föreligger förfarandemissbruk, avser att neka ett bolag som har betalat räntor till ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 2003/49, ankommer det på den skattemyndigheten att styrka att rekvisiten för ett sådant förfarandemissbruk är uppfyllda, med beaktande av alla relevanta omständigheter, bland annat det förhållandet att det bolag till vilket räntorna har betalats inte är den som har rätt till räntorna.

143 I detta sammanhang ska en sådan myndighet inte identifiera den eller dem som har rätt till dessa räntor, utan styrka att den som påstås ha rätt till räntorna endast är ett transitbolag som använts för ett rättsmissbruk. En sådan identifiering kan nämligen visa sig vara omöjlig, bland annat på grund av att de som eventuellt har rätt till räntorna är okända. Med beaktande av att vissa finansiella arrangemang är mycket komplexa och av att det är möjligt att de mellanliggande bolag som deltar i arrangemangen är etablerade utanför unionen, förfogar den nationella skattemyndigheten inte nödvändigtvis över sådana uppgifter som gör det möjligt att identifiera dessa mottagare. Det kan inte krävas att denna myndighet lägger fram bevis som den inte har någon möjlighet att skaffa fram.

144 Även om de som eventuellt har rätt till räntorna är kända är det dessutom inte nödvändigtvis styrkt vilka av dem som är de som faktiskt har rätt till räntorna. När ett bolag som uppbär ränta har ett moderbolag som i sin tur har ett moderbolag är det således med största sannolikhet omöjligt för skattemyndigheterna och domstolarna i källmedlemsstaten att fastställa vilket av de två moderbolagen som är eller kommer att vara den som har rätt till räntorna. Vilket bolag som ska tilldelas dessa räntor kan dessutom ha bestämts efter det att skattemyndigheten har dragit sin slutsats med avseende på transitbolaget.

145 Den femte frågan i mål C-115/16, den sjätte frågan i mål C-118/16 och den fjärde frågan i målen C-119/16 och C-299/16 ska således besvaras så, att en nationell myndighet inte är tvungen att identifiera den eller de enheter som myndigheten anser har rätt till räntorna för att kunna neka att tillerkänna ett bolag ställningen som den som har rätt till dessa räntor eller för att kunna fastställa att det föreligger ett rättsmissbruk.

Den femte frågan a–c i mål C-118/16

146 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan a–c för att få klarhet i huruvida ett SCA (kommanditaktiebolag), auktoriserat som SICAR (riskkapitalbolag), bildat enligt luxemburgsk rätt, kan omfattas av bestämmelserna i direktiv 2003/49. Denna fråga är endast relevant för det fall X SCA, SICAR ska anses vara det bolag som har rätt till de räntor som X Denmark betalat till bolaget, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

147 Efter denna precisering ska det, i likhet med vad kommissionen och flera av de regeringar som inkommit med yttranden har angett, påpekas att det enligt artikel 3 a i direktiv 2003/49 krävs att tre villkor är uppfyllda för att ett bolag ska anses ha egenskapen av ett ”bolag i en medlemsstat” som kan åtnjuta de förmåner som föreskrivs i direktivet. För det första ska detta bolag föreligga i en av de former som anges i förteckningen i bilagan till direktivet. För det andra ska bolaget, enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat, anses ha hemvist i den medlemsstaten och inte enligt ett skatteavtal anses ha skatterättsligt hemvist utanför unionen. För det tredje och slutligen ska bolaget vara skyldigt att erlägga någon av de skatter som räknas upp i artikel 3 a iii) i direktiv 2003/49 utan rätt till undantag från skatteplikt, eller en skatt som är identisk eller i huvudsak likartad och som påförs efter tidpunkten för detta direktivs ikraftträdande vid sidan av, eller i stället för, en av de uppräknade för närvarande utgående skatterna.

148 Det första villkoret ska, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, anses vara uppfyllt för X SCA, SICAR, eftersom ett SCA (kommanditaktiebolag) som auktoriserats som SICAR (riskkapitalbolag), i enlighet med vad den luxemburgska regeringen påpekat vid förhandlingen, utgör en av de bolagsformer som räknas upp i bilagan till direktiv 2003/49.

149 Även det andra villkoret förefaller vara uppfyllt, med samma förbehåll, eftersom X SCA, SICAR har sitt skatterättsliga hemvist i Luxemburg.

150 Vad beträffar det tredje villkoret är det utrett att X SCA, SICAR är skattskyldigt för ”impôt sur les revenus des collectivités” (bolagsskatt) i Luxemburg, vilket är en av de skatter som räknas upp i artikel 3 a iii) i direktiv 2003/49.

151 Om det emellertid, såsom SKAT har gjort gällande i det nationella målet C-118/16, skulle konstateras att de räntor som X SCA, SICAR har uppburit faktiskt är undantagna från ”impôt sur les revenus des collectivités” i Luxemburg, ska det fastställas att detta bolag inte uppfyller det tredje villkor som anges i punkt 147 i denna dom och att det således inte kan betraktas som ett ”bolag i en medlemsstat” i den mening som avses i direktiv 2003/49. Det ankommer dock enbart på den hänskjutande domstolen att, i förekommande fall, genomföra de kontroller som krävs i detta avseende.

152 Denna tolkning av innebörden av det tredje villkor som angetts i punkt 147 i denna dom stöds för det första av artikel 1.5 b i direktiv 2003/49, av vilken det framgår att ett fast driftställe endast kan anses vara den som har rätt till räntan i den mening som avses i direktivet ”om betalningarna av räntor [som bolaget uppbär] utgör intäkter för vilka det fasta driftstället, i den medlemsstat där det är beläget, beskattas med någon av de skatter som nämns i artikel 3 a iii [i direktivet]”, och för det andra av ändamålet med detta direktiv, vilket, såsom har påpekats i punkt 85 i denna dom, är att säkerställa att dessa räntebetalningar beskattas en gång i en enda medlemsstat.

153 Den femte frågan a–c i mål C-118/16 ska således besvaras så, att artikel 3 a i direktiv 2003/49 ska tolkas så att ett SCA (kommanditaktiebolag), som auktoriserats som SICAR (riskkapitalbolag), bildat enligt luxemburgsk rätt, inte kan anses utgöra ett ”bolag i en medlemsstat” i den mening som avses i direktivet, som kan undantas från skatteplikt enligt artikel 1.1 i direktivet, om – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – de räntor som nämnda SICAR uppbär, i en sådan situation som den i det nationella målet, är undantagna från ”impôt sur les revenus des collectivités” i Luxemburg.

Den sjätte och den sjunde frågan i mål C-115/16, den sjunde och den åttonde frågan i mål C-118/16, den femte och den sjätte frågan i mål C-119/16 och den femte, den sjätte och den sjunde frågan i mål C-299/16

154 De hänskjutande domstolarna har ställt den sjätte och den sjunde frågan i mål C-115/16, den sjunde och den åttonde frågan i mål C-118/16, den femte och den sjätte frågan i mål C-119/16 och den femte, den sjätte och den sjunde frågan i mål C-299/16 för att, för det fall den ordning som föreskrivs i artikel 1 i direktiv 2003/49 – som innebär att räntor som betalas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat är undantagna från källskatt – inte är tillämplig, få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF eller artikel 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för olika aspekter i den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning om beskattning av dessa räntor, såsom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet.

155 I detta hänseende kan man urskilja två olika fall. I det första fallet är undantaget från att innehålla källskatt enligt direktiv 2003/49 inte tillämpligt på grund av att det konstaterats föreligga bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 5 i direktivet. I ett sådant fall kan ett bolag med hemvist i en medlemsstat, mot bakgrund av den rättspraxis det redogjorts för i punkt 96 i denna dom, inte med framgång åberopa de friheter som föreskrivs i EUF-fördraget i syfte att ifrågasätta nationella bestämmelser om beskattning av räntor som betalats till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat.

156 I det andra fallet är undantaget från att innehålla källskatt enligt direktiv 2003/49 inte tillämpligt på grund av att villkoren för att tillämpa detta undantag inte är uppfyllda, utan att det konstaterats föreligga bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 5 i nämnda direktiv. I ett sådant fall ska det prövas huruvida de artiklar i EUF-fördraget som anges i punkt 154 i denna dom ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning om beskattning av dessa räntor som den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet.

157 För det första har de hänskjutande domstolarna ställt den sjunde frågan i mål C-115/16, den åttonde frågan i mål C-118/16, den sjätte frågan i mål C-119/16 och den sjunde frågan i mål C-299/16, för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF eller artikel 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som betalar ränta till ett bolag utan hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt på dessa räntor, trots att en sådan skyldighet inte åligger detta i landet hemmahörande bolag när det bolag som uppbär räntorna också är ett i landet hemmahörande bolag. De frågar vidare huruvida samma artiklar ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som uppbär ränta från ett annat i landet hemmahörande bolag inte är skyldigt att betala in bolagsskatt i förskott under de två första beskattningsåren och således ska betala skatt på dessa räntor vid en mycket senare tidpunkt än den tidpunkt då källskatten ska innehållas för det fall räntorna betalas av ett i landet hemmahörande bolag till ett bolag utan hemvist i landet.

158 Det ska, såsom kommissionen har påpekat, inledningsvis konstateras att räntor som betalas på ett lån som berör två bolag som har hemvist i olika medlemsstater omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital, i den mening som avses i artikel 63 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, punkterna 41 och 42, och dom av den 3 oktober 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 14). EU-domstolen ska således pröva dessa frågor mot bakgrund av denna bestämmelse.

159 Oberoende av vilka verkningar innehållandet av källskatt kan ha på den skattemässiga situationen för det bolag som uppbär räntorna, kan skyldigheten för det bolag som betalar räntan att innehålla källskatten när betalningen sker till ett bolag utan hemvist i landet – på grund av att det medför en ökad administrativ börda och risker i ansvarighetshänseende som inte skulle förekomma om lånet hade tecknats hos ett bolag med hemvist inom landet – leda till att gränsöverskridande lån blir

mindre lockande än nationella lån (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkterna 28 och 32). En sådan skyldighet utgör därför en restriktion av den fria rörligheten för kapital, i den mening som avses i artikel 63 FEUF.

160 Behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd utgör emellertid ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en sådan restriktion. Källskatteförfarandet, och det ansvarighetssystem som ska säkerställa detta förfarande, utgör nämligen ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som ett bolag med hemvist utanför beskattningsstaten förvärvar. En sådan åtgärd går dessutom inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkterna 39 och 43–52, och dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkterna 21 och 22).

161 Enligt de nationella bestämmelser som är i fråga i de nationella målen är ett i landet hemmahörande bolag som uppbär ränta från ett annat i landet hemmahörande bolag inte skyldigt att betala bolagsskatt i förskott under de första två beskattningsåren och det är således skyldigt att betala skatt med avseende på dessa räntor först vid en betydligt senare tidpunkt än den tidpunkt då källskatten innehålls för det fall räntorna betalas av ett i landet hemmahörande bolag till ett bolag utan hemvist i landet. Detta innebär att medan beskattningen av de räntor som betalats av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag utan hemvist i landet är omedelbar och definitiv, tas det inte ut någon skatt i förskott på de räntor som betalas av ett i landet hemmahörande bolag till ett annat i landet hemmahörande bolag under de två första beskattningsåren, vilket medför en likviditetsfördel för detta sistnämnda bolag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 28).

162 Att inte bevilja en likviditetsfördel vid en gränsöverskridande situation trots att en sådan fördel beviljas vid en likvärdig situation inom landet utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital (se dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

163 Den danska regeringen har emellertid, med hänvisning till domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), gjort gällande att en nationell lagstiftning, i vilken det endast föreskrivs olika metoder för att ta ut skatten beroende på var det bolag som uppbär den berörda räntan har sitt säte, avser situationer som inte är objektivt jämförbara.

164 Även om det visserligen, av punkterna 41 och 46 i domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), framgår att en skillnad i behandling bestående i att tillämpa olika tekniker eller metoder för att ta ut skatt beroende på var det bolag som uppbär inkomsten i fråga har sitt hemvist rör situationer som inte är objektivt jämförbara, så har domstolen emellertid icke desto mindre, i punkterna 43 och 44 i samma dom, preciserat att de inkomster som var i fråga i det mål som gav upphov till denna dom under alla omständigheter var skattepliktiga, oavsett om de erhölls av ett bolag med hemvist i landet eller ett bolag utan hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 51). EU-domstolen har bland annat, i punkt 49 i domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), framhållit att bolag med hemvist i landet var tvungna att erlägga bolagsskatt i förskott med avseende på de räntor som uppburits av ett annat bolag med hemvist i landet.

165 Den nationella lagstiftning som avses i de nationella målen innehåller emellertid inte endast föreskrifter om olika uppbördsmetoder beroende på var det bolag som uppbär de räntor som betalas av ett i landet hemmahörande bolag har sitt hemvist, utan den befriar det i landet hemmahörande bolaget som uppbär räntor från ett annat i landet hemmahörande bolag från skyldigheten att betala förskottsskatt med avseende på dessa räntor under de två första beskattningsåren. Detta innebär att detta förstnämnda bolag är skyldigt att betala skatt för dessa räntor först vid en betydligt senare tidpunkt än den tidpunkt då källbeskattningen sker i det fall räntor betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag utan hemvist i landet. Bedömningen av huruvida det föreligger en eventuell ogynnsam

behandling med avseende på de räntor som betalas till bolag utan hemvist i landet ska göras för varje räkenskapsår för sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 41, och dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkterna 30 och 52).

166 Således, och eftersom den danska regeringen inte har åberopat något som helst tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera den restriktion av den fria rörligheten för kapital som konstaterats i punkt 162 i förevarande dom, ska denna restriktion anses strida mot artikel 63 FEUF.

167 Med beaktande av övervägandena i punkterna 158–166 i förevarande dom ska artikel 63 FEUF tolkas så, att den i princip inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som betalar ränta till ett bolag utan hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt med avseende på dessa räntor, trots att en sådan skyldighet inte åligger detta i landet hemmahörande bolag när det bolag som uppbär räntorna också är ett i landet hemmahörande bolag. Denna artikel utgör emellertid hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken källskatt ska innehållas för det fall räntor betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag utan hemvist i landet, trots att ett bolag med hemvist i landet som uppbär räntor från ett annat bolag med hemvist i landet inte är skyldigt att betala bolagsskatt i förskott under de två första beskattningsåren och således är skyldigt att betala denna skatt med avseende på räntorna först vid en betydligt senare tidpunkt än den då källskatten innehålls.

168 För det andra har de hänskjutande domstolarna ställt den sjätte frågan i mål C-115/16, den sjunde frågan i mål C-118/16, den femte frågan i mål C-119/16 och den sjätte frågan i mål C-299/16 för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag, som är skyldigt att innehålla källskatt på de räntor detta bolag betalar till ett bolag utan hemvist i landet, åläggs att – för det fall denna innehållna källskatt betalas in för sent – betala dröjsmålsränta med en räntesats som är högre än den som gäller vid försenad inbetalning av bolagsskatt, som ska betalas bland annat med avseende på de räntor som ett bolag med hemvist i landet uppbär från ett annat bolag med hemvist i landet.

169 Såsom har angetts i punkt 158 i denna dom, ska dessa frågor besvaras mot bakgrund av artikel 63 FEUF.

170 Det ska påpekas att en sådan nationell lagstiftning som den som avses i punkt 168 i förevarande dom medför en särbehandling vad gäller den räntesats som gäller för dröjsmålsräntan beroende på om den sena inbetalningen av skatt på räntor som betalas av ett bolag med hemvist i landet avser ett lån som beviljats av ett bolag utan hemvist i landet eller av ett annat i landet hemmahörande bolag. Tillämpningen av en dröjsmålsränta med en högre räntesats för det fall källskatten på räntor som betalats av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag utan hemvist i landet har betalats in för sent, än för det fall bolagsskatten på räntor som ett i landet hemmahörande bolag har uppburit från ett annat i landet hemmahörande bolag har betalats in för sent, leder således till att gränsöverskridande lån blir mindre lockande än nationella lån. Detta innebär en restriktion av den fria rörligheten för kapital.

171 Såsom kommissionen har anfört kan en sådan restriktion inte motiveras av det förhållandet, som lyfts fram av den danska regeringen, att beskattningen av räntor på ett lån som erhållits av ett bolag med hemvist i landet och beskattningen av räntor på ett lån som erhållits av ett bolag utan hemvist i landet sker enligt olika metoder och uppbördsregler. Under dessa omständigheter och eftersom den danska regeringen inte har åberopat något som helst tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera denna restriktion, ska den anses strida mot artikel 63 FEUF.

172 Med beaktande av övervägandena i punkterna 169–171 i förevarande dom ska artikel 63 FEUF tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att det i landet hemmahörande bolaget, som ska innehålla källskatt med avseende på de räntor detta bolag betalar till ett bolag utan

hemvist i landet, åläggs att – för det fall denna innehållna källskatt betalas in för sent – betala dröjsmålsränta med en räntesats som är högre än den som gäller vid försenad betalning av bolagsskatt, som ska betalas bland annat med avseende på räntor som ett bolag med hemvist i landet uppbär från ett annat bolag med hemvist i landet.

173 För det tredje har den hänskjutande domstolen ställt den femte frågan i mål C-299/16 för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken det – när ett bolag med hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt med avseende på de räntor detta bolag betalar till ett bolag utan hemvist i landet – inte tas hänsyn till de kostnader i form av räntor som detta senare bolag har haft, trots att ett i landet hemmahörande bolag som uppbär räntor från ett annat i landet hemmahörande bolag, enligt denna nationella lagstiftning, kan dra av sådana kostnader när dess beskattningsbara inkomst fastställs.

174 Såsom har angetts i punkt 158 i denna dom, ska även denna fråga besvaras mot bakgrund av artikel 63 FEUF.

175 Såsom kommissionen har påpekat och liksom Skatteministeriet – enligt uppgift från den danska regeringen – har medgett efter det att talan väckts vid domstolen i mål C-299/16, följer det i detta hänseende av domen av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkterna 23–55), att en nationell lagstiftning, enligt vilken ett bolag utan hemvist i landet, genom att källskatt hålls inne av ett i landet hemmahörande bolag, beskattas för de räntor som detta sistnämnda bolag har betalat till det förstnämnda bolaget, utan att det är möjligt att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, såsom räntekostnader, som har ett direkt samband med den aktuella låneverksamheten, trots att en sådan avdragsmöjlighet beviljas i landet hemmahörande bolag som uppbär räntor från ett annat i landet hemmahörande bolag, utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt EUF-fördraget.

176 Den danska regeringen har emellertid gjort gällande att en sådan restriktion är motiverad i syfte att motverka missbruk som beror på att det bolag utan hemvist i landet som uppbär räntorna visserligen är skattskyldigt för dessa räntor i sin hemvistmedlemsstat, men i slutändan aldrig beskattas, eftersom dessa räntor neutraliseras av motsvarande räntekostnader eller av avdragsgilla koncernbidrag.

177 Det ska i detta hänseende, såsom framgår av punkt 155 i denna dom, påpekas att för det fall det fastställs att det föreligger ett upplägg som innebär missbruk eller bedrägeri och som motiverar att direktiv 2003/49 inte är tillämpligt, så leder detta till att inte heller de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget är tillämpliga.

178 För det fall detta inte fastställts, kan den restriktion som nämns i punkt 175 i förevarande dom däremot inte motiveras genom de överväganden som framförts av den danska regeringen och den måste således anses strida mot artikel 63 FEUF. Räntekostnader och koncerninterna överföringar kan nämligen också leda till att den skatt som ska betalas när ett i landet hemmahörande bolag uppbär räntor från ett annat i landet hemmahörande bolag minskas eller helt neutraliseras.

179 Av detta följer att denna artikel ska tolkas så, att den – förutom när det fastställts att det föreligger bedrägeri eller missbruk – utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken det, när ett bolag med hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt på de räntor som detta bolag betalar till ett bolag utan hemvist i landet, inte tas hänsyn till de kostnader i form av räntor som detta senare bolag har haft och som har ett direkt samband med den aktuella låneverksamheten, trots att ett i landet hemmahörande bolag som uppbär räntor från ett annat i landet hemmahörande bolag, enligt denna nationella lagstiftning, kan dra av sådana kostnader när dess beskattningsbara inkomst fastställs.

180 Mot bakgrund av samtliga ovan anförda överväganden ska den sjätte och den sjunde frågan i mål C-115/16, den sjunde och den åttonde frågan i mål C-118/16, den femte och den sjätte frågan i mål C-119/16 och den femte, den sjätte och den sjunde frågan i mål C-299/16 besvaras enligt följande.

– I en situation i vilken det undantag från att innehålla källskatt på räntor som betalas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat som föreskrivs i direktiv 2003/49 inte är tillämpligt, på grund av att det konstaterats föreligga bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 5 i detta direktiv, är det inte möjligt att med framgång åberopa de friheter som föreskrivs i EUF-fördraget i syfte att ifrågasätta den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning om beskattning av sådana räntor.

– Om en sådan situation inte föreligger, ska artikel 63 FEUF tolkas enligt följande:

  – Den utgör i princip inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som betalar ränta till ett bolag utan hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt med avseende på dessa räntor, trots att en sådan skyldighet inte åligger detta i landet hemmahörande bolag när det bolag som uppbär räntorna också är ett i landet hemmahörande bolag. Den utgör emellertid hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken sådan källskatt ska innehållas för det fall räntor betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag utan hemvist i landet, trots att ett bolag med hemvist i landet som uppbär räntor från ett annat bolag med hemvist i landet inte är skyldigt att betala bolagsskatt i förskott under de två första beskattningsåren och således är skyldigt att betala denna skatt med avseende på räntorna först vid en betydligt senare tidpunkt än den då källskatten innehålls.

  – Den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att det i landet hemmahörande bolaget, som ska innehålla källskatt med avseende på de räntor detta bolag betalar till ett bolag utan hemvist i landet, åläggs att – för det fall denna innehållna källskatt betalas in för sent – betala dröjsmålsränta med en räntesats som är högre än den som gäller vid försenad betalning av bolagsskatt, som ska betalas bland annat med avseende på räntor som ett bolag med hemvist i landet uppbär från ett annat bolag med hemvist i landet.

  – Den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken det, när ett bolag med hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt på de räntor som detta bolag betalar till ett bolag utan hemvist i landet, inte tas hänsyn till de kostnader i form av räntor som detta senare bolag har haft och som har ett direkt samband med den aktuella låneverksamheten, trots att ett i landet hemmahörande bolag som uppbär räntor från ett annat i landet hemmahörande bolag, enligt denna nationella lagstiftning, kan dra av sådana kostnader när dess beskattningsbara inkomst fastställs.

Rättegångskostnader

181 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 (stora avdelningen) följande:

1) Målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 förenas vad gäller domen.

2) Artikel 1.1 i rådets direktiv 2003/49 av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, jämförd med artikel 1.4 i detta direktiv, ska tolkas så, att det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse från varje form av skatt som påförs räntebetalningar endast gäller för de som har rätt till dessa räntor, det vill säga enheter som faktiskt drar nytta av dessa räntor i ekonomiskt hänseende och som därför har befogenhet att fritt bestämma hur de ska användas.

Den allmänna unionsrättsliga principen enligt vilken enskilda inte genom bedrägeri eller missbruk kan dra fördel av bestämmelser i unionsrätten ska tolkas så, att nationella myndigheter och domstolar, om det föreligger bedrägeri eller missbruk, måste neka skattskyldiga det undantag som föreskrivs i artikel 1.1 i direktiv 2003/49 från varje form av skatt som påförs räntebetalningar, även om ett sådant avslag inte följer av bestämmelser i nationell rätt eller i avtal.

3) För att ett förfarandemissbruk ska anses vara styrkt krävs det dels att det föreligger vissa objektiva förhållanden av vilka det – trots att de villkor som uppställs i unionsrätten formellt sett är uppfyllda – framgår att syftet med de berörda unionsbestämmelserna inte har uppnåtts, dels att det föreligger en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av unionsrätten genom att på ett konstlat sätt konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla förmånen. Ett antal indicier kan tillsammans utgöra bevis för att det föreligger ett rättsmissbruk, under förutsättning att dessa indicier är objektiva och samstämmiga. Sådana indicier kan bland annat vara att det finns transitbolag som inte är ekonomiskt berättigade och att bolagskoncernens struktur, de finansiella arrangemangen och lånen är av rent formell karaktär.

Det förhållandet att den medlemsstat som räntorna härrör från har ingått ett avtal med det tredjeland i vilket det bolag som har rätt till räntorna har sitt hemvist påverkar inte ett eventuellt konstaterande av att rättsmissbruk föreligger.

4) En nationell myndighet är inte tvungen att identifiera den eller de enheter som myndigheten anser har rätt till räntorna för att kunna neka att tillerkänna ett bolag ställningen som den som har rätt till dessa räntor eller för att kunna fastställa att det är fråga om rättsmissbruk.

5) Artikel 3 a i direktiv 2003/49 ska tolkas så att ett ”société en commandite par actions” (SCA) (kommanditaktiebolag), som auktoriserats som ”société d’investissement en capital à risque” (SICAR) (riskkapitalbolag), bildat enligt luxemburgsk rätt, inte kan anses utgöra ett ”bolag i en medlemsstat” i den mening som avses i direktivet, som kan undantas från skattskyldighet enligt artikel 1.1 i direktivet, om – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – de räntor som nämnda SICAR uppbär, i en sådan situation som den i det nationella målet, är undantagna från ”impôt sur les revenus des collectivités” i Luxemburg.

6) I en situation i vilken det undantag från att innehålla källskatt på räntor som betalas av ett bolag med hemvist i en medlemsstat till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat som föreskrivs i direktiv 2003/49 inte är tillämpligt, på grund av att det konstaterats föreligga bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 5 i detta direktiv, är det inte möjligt att med framgång åberopa de friheter som föreskrivs i EUF-fördraget i syfte att ifrågasätta den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning om beskattning av sådana räntor.

Om en sådan situation inte föreligger, ska artikel 63 FEUF tolkas enligt följande:

– Den utgör i princip inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som betalar ränta till ett bolag utan hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt med avseende på dessa räntor, trots att en sådan skyldighet inte åligger

detta i landet hemmahörande bolag när det bolag som uppbär räntorna också är ett i landet hemmahörande bolag. Den utgör emellertid hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken sådan källskatt ska innehållas för det fall räntor betalas av ett bolag med hemvist i landet till ett bolag utan hemvist i landet, trots att ett bolag med hemvist i landet som uppbär räntor från ett annat bolag med hemvist i landet inte är skyldigt att betala bolagsskatt i förskott under de två första beskattningsåren och således är skyldigt att betala denna skatt med avseende på räntorna först vid en betydligt senare tidpunkt än den då källskatten innehålls.

– **Den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att det i landet hemmahörande bolaget, som ska innehålla källskatt med avseende på de räntor detta bolag betalar till ett bolag utan hemvist i landet, åläggs att – för det fall denna innehållna källskatt betalas in för sent – betala dröjsmålsränta med en räntesats som är högre än den som gäller vid försenad betalning av bolagsskatt, som ska betalas bland annat med avseende på räntor som ett bolag med hemvist i landet uppbär från ett annat bolag med hemvist i landet.**

– **Den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken det, när ett bolag med hemvist i landet är skyldigt att innehålla källskatt på de räntor som detta bolag betalar till ett bolag utan hemvist i landet, inte tas hänsyn till de kostnader i form av räntor som detta senare bolag har haft och som har ett direkt samband med den aktuella låneverksamheten, trots att ett i landet hemmahörande bolag som uppbär räntor från ett annat i landet hemmahörande bolag, enligt denna nationella lagstiftning, kan dra av sådana kostnader när dess beskattningsbara inkomst fastställs.**

Underskrifter