

Sag C-257/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

9. juni 2020

Forelæggende ret:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Afgørelse af:

4. maj 2020

Appellant:

»Viva Telekom Bulgaria« EOOD

Appelindstævnt:

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« (direktøren for direktoratet »Klager og praksis på området for afgifter og social sikkerhed«) – Sofia

Hovedsagens genstand

Kassationsappel til prøvelse af dom afsagt af administrativen sad [Sofia grad] (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien), hvorved søgsmålet til prøvelse af skatteansættelsen vedrørende fastsættelse af skyldig skat på grund af skatteunddragelse i forbindelse med et rentefrit lån, som blev ydet til et handelsselskab fra dets eneindehaver, blev forkastet. Tvisten mellem parterne vedrører bogføring af lånet og spørgsmålet om lånets karakter, dvs. om der er tale om finansielle passiver eller om et egenkapitalinstrument.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 4, TEU, artikel 12, litra b, TEU, artikel 49 TEUF og 63 TEUF, artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49/EF, artikel 3, litra h)-j),

artikel 5, stk. 1, litra a) og b), artikel 7, stk. 1, og artikel 8, i direktiv 2008/7/EF, artikel 1, stk. 1, litra b), artikel 1, stk. 3, og artikel 5 i direktiv 2011/96/EF.

Præjudicielle spørgsmål

- 1 Er proportionalitetsprincippet i henhold til artikel 5, stk. 4, og artikel 12, litra b), i Traktaten om Den Europæiske Union og retten til effektive retsmidler i henhold til artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder til hinder for en national bestemmelse såsom bestemmelsen i artikel 16, stk. 2, nr. 3, i Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lov om selskabsskat)?
- 2 Udgør rentebetalinger som omhandlet i artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49/EF udlodning af overskud, som er omfattet af artikel 5 i direktiv 2011/96/EF?
- 3 Finder bestemmelsen i artikel 1, stk. 1, litra b), stk. 3, og artikel 5 i direktiv 2011/96/EF anvendelse på betalinger fra et rentefrit lån, som er omfattet af artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49, og som forfalder 60 år efter indgåelsen af aftalen?
- 4 Er artikel 49 og artikel 63, stk. 1 og 2, i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, artikel 1, stk. 1, litra b), stk. 3, og artikel 5 i direktiv 2011/96/EF og artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49/EF til hinder for en national bestemmelse såsom bestemmelsen i selskabsskattelovens artikel 195, stk. 1, artikel 200, stk. 2, og selskabsskattelovens (ophævet) artikel 200a, stk. 1, og stk. 5, nr. 4, i de respektive affattelser, der var i kraft fra den 1. januar 2011 til den 1. januar 2015, og selskabsskattelovens artikel 195, stk. 1, stk. 6, nr. 3, og stk. 11, nr. 4, i affattelsen efter den 1. januar 2015 og en beskatningspraksis, hvorefter ikke betalte renter af et rentefrit lån, som er ydet til et i indlandet etableret datterselskab af moderselskabet, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som forfalder 60 år efter den 22. november 2013, er underlagt kildeskat?
- 5 Er artikel 3, stk. 1, litra h)-j), artikel 5, stk. 1, litra a) og b), artikel 7, stk. 1, og artikel 8 i Rådets Direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter til hinder for en national bestemmelse såsom bestemmelsen i selskabsskattelovens artikel 16, stk. 1 og stk. 2, nr. 3, og artikel 195, stk. 1, om beskatning ved kilden af fiktive renteindtægter på grundlag af et rentefrit lån, som ydes til et i indlandet etableret selskab af et selskab i en anden medlemsstat, som er eneindehaver af låntagerens kapital?
- 6 Udgør gennemførelsen af direktiv 2003/49/EF i 2011 før udløbet af overgangsfristen, som var fastsat i bilag VI, afsnittet »[6.] Fiskale bestemmelser«, nr. 3, i akten og protokollen om vilkårene og de nærmere bestemmelser for optagelse af Republikken Bulgarien i Den Europæiske Union, i selskabsskattelovens artikel 200, stk. 2, og artikel 200a, stk. 1, og stk. 5, nr. 4, med en fastsat beskatningssats på 10% i stedet for den maksimale sats på 5%, som

er foreskrevet i akten og protokollen, ikke en tilsidesættelse af principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning?

Anførte EU-retlige bestemmelser og retspraksis

Traktaten om Den Europæiske Union: artikel 5, stk. 4, artikel 12, litra b), artikel 19, stk. 1.

Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde: Artikel 49 og 54, artikel 56, stk. 1, artikel 63, artikel 65, stk. 1, litra b), og stk. 3.

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder: Artikel 47, stk. 1.

Protokol om vilkårene og de nærmere bestemmelser for optagelse af Republikken Bulgarien og Rumænien i den Europæiske Union: Artikel 20 og bilag VI, afsnit 6, nr. 3.

Akt om Republikken Bulgariens og Rumæniens tiltrædelsesvilkår samt om tilpasning af de traktater, som Den Europæiske Union bygger på: Artikel 23 og bilag VI, afsnit 6, nr. 3.

Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater: Første og tiende betragtning, artikel 1, stk. 1, artikel 4, stk. 1, og artikel 5.

Rådets Direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter: Sjette og niende betragtning, artikel 3, litra h)-j), artikel 5, stk. 1, litra a) og b), artikel 7, stk. 1 og 3, samt artikel 8, stk. 3.

Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater: Artikel 1, stk. 1, litra b), stk. 2 og 3, artikel 5 og artikel 9.

Domstolens dom af 5. februar 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Domstolens dom af 11. november 1999, Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Domstolens dom af 13. marts 2007, Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Domstolens dom af 17. september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Domstolens dom af 19. november 2009, Kommissionen mod Italien, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Domstolens dom af 16. juni 2011, Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Domstolens dom af 31. maj 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366.

Anførte nationale forskrifter

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lov om selskabsskat, herefter »selskabsskatteloven«)

»Artikel 16. (1) [...] Hvis en eller flere retshandler, herunder retshandler mellem personer, der ikke er nært knyttet til hinanden, indgås på betingelser, som fører til skatteunddragelse, fastsættes beregningsgrundlaget uden hensyntagen til disse retshandler, enkeltheder i deres betingelser eller deres retsform; som beregningsgrundlag anvendes det beregningsgrundlag, der ville foreligge, hvis der blev foretaget en sædvanlig retshandel af tilsvarende art til sædvanlige markedspriser, som sigtede mod det samme økonomiske resultat uden at føre til skatteunddragelse.

(2) Som skatteunddragelse anses også:

[...]

3. benyttelse eller ydelse af lån med en rentesats, som adskiller sig fra den sædvanlige markedsrente på tidspunktet for indgåelse af retshandlen, herunder tilfælde af rentefri lån eller anden tidsbegrænset, vederlagsfri hjælp, samt eftergivelse af lån eller tilbagebetaling af lån, som ikke er knyttet til virksomheden, for egen regning;«

»Artikel 20 Rentesatsen for selskabsskatten udgør 10%.«

»Artikel 195 (1) [...] Indtægter af indenlandsk oprindelse, som opnås af udenlandske juridiske personer [...] er underlagt en kildeskat, hvormed den skyldige skat er endeligt betalt.

(2) Skatten i henhold til stk. 1 indeholdes af de juridiske personer med hjemsted i Bulgarien [...], som yder de pågældende betalinger til de udenlandske juridiske personer [...].

[...]

(6) Følgende er ikke underlagt kildeskat:

[...]

3. ([...] i kraft siden den 1.1.2015) Indtægter fra renter [...] under de i stk. 7-12 nævnte betingelser;

[...]

(7) ([...] i kraft fra den 1.1.2015) Indtægter fra renter [...] er ikke underlagt kildeskat, hvis følgende betingelser samtidig er opfyldt:

[...]

(11) ([...] i kraft fra den 1.1.2015) Stk. 7, 8, 9 og 10 gælder ikke for:

1. Indtægter, som udgør udlodning af overskud eller tilbagebetaling af kapital;

[...]

4. indtægter fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen.

[...]

7. Indtægter fra retshandler, hvor den primære bevæggrund eller en af de primære bevæggrunde er skatteunddragelse eller skatteomgåelse.«

Artikel 199. (1) Beregningsgrundlaget for fastsættelse af skatten, som indeholdes ved kilden for de i artikel 195, stk. 1, omhandlede indtægter, er disse indtægters bruttobeløb, [...].«

»Artikel 200. [...]

(2) ([...] i kraft fra den 1.1.2011) Beskatningssatsen for skatten af indtægter i henhold til artikel 195 udgør 10%, undtagen i de i artikel 200a omhandlede tilfælde.«

»Artikel 200. [...]

(2) ([...] i kraft fra den 1.1.2015) Beskatningssatsen for skatten af indtægter i henhold til artikel 195 udgør 10%.«

»Artikel 200a. ([...] i kraft fra den 1.1.2011, ændret og suppleret [...] i kraft fra den 1.1.2014) (1) Beskatningssatsen for skatten af indtægter fra renter [...] udgør 5%, hvis følgende betingelser samtidig er opfyldt:

[...]

(5) Stk. 1-4 finder ikke anvendelse på:

1. indtægter, som udgør udlodning af overskud eller tilbagebetaling af kapital;

2. indtægter fra gældsfordringer, som indebærer en ret til en andel i debitors fortjeneste

3. indtægter fra gældsfordringer, som berettiger fordringshaveren til at ombytte sin ret til renter til en ret til en andel i debtors fortjeneste

4. indtægter fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen [...]«

»Artikel 200a. ([...] ophævet [...] med virkning fra den 1.1.2015).«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 7 Den 22. november 2013 indgik »Viva Telekom Bulgaria« EAD (låntager) og dette selskabs eneindehaver, »InterV Investment« S.a.r.l., en juridisk person med hjemsted i Luxembourg (långiver), en aftale om et lån på 145 700 910,32 EUR (284 966 211 leva [BGN]), som trådte i kraft samme dag. I aftalen var det bestemt, at låntager skulle anvende beløbet til at afbetale gæld og kreditter, skattebetalinger og udgifter fra retshandler.
- 8 Det var fastsat, at lånet var rentefrit og forfalder 60 år efter aftalens ikrafttræden. Kontrahenterne aftalte en mulighed for, at låntagers forpligtelse til at betale lånet tilbage kan bortfalde, hvis långiver beslutter at indskyde det skyldige lånebeløb i låntagerens kapital, idet der blev aftalt en procedure for dette. Låntageren skal erklære sin hensigt om at indskyde lånet i kapitalen ved at sende långiveren en meddelelse om indskuddet. Sidstnævnte skal træffe afgørelse om anmeldelse til handelsregistret og inddragelse af sagkyndige til at vurdere lånet. Långiveren skal vedlægge bilag, som dokumenterer, at lånet er bogført som långiverens tilgodehavende og låntagerens gæld. Når vurderingen er udarbejdet, skal långiveren, der handler som låntagerens eneindehaver, beslutte at forhøje låntagerens registrerede kapital gennem udstedelse af nye aktier i overensstemmelse med vurderingen, bogføre den samlede emission af nye aktier som kapital og ændre låntagerens vedtægter. Disse beslutninger skal indføres i handelsregistret. Frem til udstedelsen af den nedenfor anførte skatteansættelse blev proceduren til indskydelse af lånetilgodehavendet som indskud ikke gennemført.
- 9 Den 14. februar 2014 blev låntageren slettet af handelsregistret; som selskabets efterfølger blev selskabet »Viva Telekom Bulgaria« EOOD registreret med »InterV Investment« S.a.r.l. som eneindehaver.
- 10 Ved skatteansættelse af 16. oktober 2017 for perioden fra den 14. februar 2014 til den 31. marts 2015 fastsatte Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite - Sofia (Det Nationale Agentur for Indtægter i Sofia) på grundlag af selskabsskattelovens artikel 16, stk. 2, nr. 3, og artikel 195 betaling af en kildeskat på 1 831 926,74 BGN plus 544 079,86 BGN i renter af den udenlandske person »InterV Investment« S.a.r.l.'s renteindtægter. Skattemyndigheden var af den opfattelse, at der er forekommet skatteunddragelse i forbindelse med opfyldelsen

af den ovenfor beskrevne låneaftale, da låntager ikke har betalt hverken tilbagebetalingsrater eller renter.

- 11 Den administrative klage over skatteansættelsen blev afvist. Ved dom af 29. marts 2019 forkastede Administrativen sad Sofia grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) søgsmålet til prøvelse af denne afgørelse med den begrundelse, at det ydede lån udgør låntagerens aktiv og ikke egenkapital, og at låntageren opnår en økonomisk fordel, da der ikke betales renter, hvorimod der for långiveren foreligger et økonomisk tab, da långiveren går glip af disse renter. Retten forkastede appellants argumentation om, at denne ikke skulle betale kildeskab, eftersom låntageren havde opnået et negativt resultat i de to kontrollerede år. Da lånet ikke var blevet omdannet til kapital i henhold til låneaftalen, bestemte skattemyndighederne efter denne domstols opfattelse med rette markedsrenten på grundlag af selskabsskattelovens artikel 16, stk. 2, nr. 3, og fastsatte herudfra den kildeskat, som sagsøgeren skylder i henhold til selskabsskattelovens artikel 195.
- 12 Sagsøgeren har iværksat appel ved den forelæggende ret til prøvelse af forvaltningsdomstolens dom.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 13 Appellanten gør gældende, at kildeskatten på fiktive renteindtægter blev fastsat, uden at der blev taget hensyn til de økonomiske bevæggrunde for den rentefrie ydelse af lånet, som blev fremlagt under proceduren. Långiveren var på det tidspunkt, hvor lånet blev ydet, eneindehaver af kapitalen, hvorimod låntageren ikke rådede over midler til at betale renter af lånet. Efter appellants opfattelse er selskabsskattelovens artikel 16, stk. 2, nr. 3, i strid med Den Europæiske Unions Domstols praksis, da den ikke giver parterne i låneaftalen mulighed for at dokumentere lovlige økonomiske grunde til den rentefrie ydelse af lånet.
- 14 Appellanten støtter sin argumentation på begrundelserne i præmis 11-14 i dommen i sag C-249/89, hvori Domstolen fastslog, at ydelse af et rentefrit lån med hensyn til målene for direktiv 2008/7/EF anses for en kapitaltilførsel, da dispositionen indebærer en udvidelse af selskabsformuen i det selskab, lånet ydes til, og er egnet til at øge selskabsandelens værdi. Det begunstigede selskab sparer renteudgifter, og dermed øges selskabsandelens værdi.
- 15 Subsidiært gør appellanten gældende, at det omhandlede lån udgør en kapitaltilførsel som omhandlet i artikel 3, stk. h)-j) i direktiv 2008/7/EF og i henhold til samme direktivs artikel 5 ikke er underlagt nogen form for afgift.
- 16 Efter appellandstævntes opfattelse er det ganske vist ikke lovligt at begrænse de frie kapital- og betalingsbevægelser, men det er dog fastsat i artikel 65, stk. 1, TEUF, at dette ikke griber ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret. Appellandstævnte påberåber sig præmis 81 i

dommen i sag C-524/04, hvorefter den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende selskab har ydet et hjemmehørende selskab et lån på vilkår, der ikke svarer til, hvad de pågældende selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, giver den medlemsstat, hvori det låntagende selskab er hjemmehørende, mulighed for at efterprøve, om den pågældende transaktion helt eller delvist udgør et rent kunstigt arrangement, hvis væsentlige formål er at omgå denne medlemsstats skattelovgivning.

- 17 Appellinstævnte påberåber sig desuden dommen i sag C-382/16, hvori Domstolen lægger til grund, at en national lovgivning, hvorefter indkomsten hos et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som har indrømmet et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det står i et afhængighedsforhold til, fordele på vilkår, der afviger fra dem, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under samme eller lignende omstændigheder, skal ansættes således, som den ville være blevet, såfremt de vilkår, som sådanne tredjeparter ville have aftalt, havde været anvendelige, er lovlig.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Det første spørgsmål

- 18 Selskabsskattelovens artikel 16, stk. 2, nr. 3, indeholder en uigendrivelig formodning om skatteunddragelse, hvis et rentefrit lån ydes mellem personer, som er knyttet til hinanden eller uafhængige af hinanden, uden at give långiver og låntager mulighed for at gendrive formodningen om, at der foreligger skatteunddragelse. Domstolen anfører i præmis 73 i dommen i sag C-524/04, at den omstændighed i sig selv, at et hjemmehørende selskab ydes et lån af et koncernforbundet selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke kan danne grundlag for en generel formodning om, at der er tale om misbrug, og tjene som en begrundelse for en foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, som er sikret ved traktaten. Mellem personer, som ikke er knyttet til hinanden, kan ydelse af et rentefrit lån give anledning til begrundet formodning om, at formålet er skatteunddragelse. For personer, der er knyttet til hinanden, og som er kontrahenter i en rentefri låneaftale, kan der tænkes at foreligge økonomiske grunde i forbindelse med koncernens interesser som grunde til at indgå en aftale om et rentefrit lån. Anvendelsen af selskabsskattelovens artikel 16, stk. 2, nr. 3, udelukker, at dokumentation for, at der foreligger økonomiske eller forretningsmæssige grunde til at yde et rentefrit lån, kan have retlig betydning. Den uigendrivelige formodning har samme processuelle betydning i forbindelse med rentefrie lån, som indgås mellem indbyrdes uafhængige personer.

Det andet til fjerde spørgsmål

- 19 I henhold til artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49/EF er kildestaten ikke forpligtet til at sikre dette direktivs fordele i forbindelse med »betalinger fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af

hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen«. Lånet forfalder 60 år efter aftalens ikrafttrædelse og er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49/EF.

- 20 Dette direktiv blev gennemført i national ret ved en ændring af selskabsskatteloven, som trådte i kraft den 1. januar 2011 og ændrede selskabsskattelovens artikel 200, stk. 1. I henhold til den nye affattelse af denne bestemmelse udgør beskatningssatsen på indtægter som omhandlet i artikel 195 10%; dette gælder ikke de i artikel 200a nævnte tilfælde. Ved samme lovændring blev indført en ny artikel 200a, hvis stk. 3, fastsætter, at stk. 1 og 2 ikke finder anvendelse på indtægter fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen. Selskabsskattelovens artikel 200a, stk. 3, nr. 1-3, omfatter tilfældene i artikel 4, stk. 1, litra a)-c), i direktiv 2003/49/EF. På dette grundlag blev der i 2014 i henhold til selskabsskattelovens artikel 16, stk. 1, og stk. 2, nr. 3, artikel 195, stk. 1, artikel 200, stk. 2, og artikel 200a, stk. 1, og stk. 5, nr. 4, opkrævet en kildeskat på 10% af indtægter, som et udenlandsk selskab med hjemsted i en anden medlemsstat modtager fra en hjemmehørende person, som er knyttet til selskabet, fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen.
- 21 Med virkning fra den 1. januar 2005 trådte endnu en ændring af selskabsskatteloven i kraft, hvorved artikel 200a blev ophævet og artikel 200, stk. 2, ændret således, at der blev fastsat en beskatningssats på 10% af indtægter i henhold til artikel 195. Artikel 195, stk. 6, blev ligeledes ændret, idet der blev tilføjet et nyt nr. 3, hvorefter renteindtægter ikke er underlagt kildeskat, hvis betingelserne i de nye stk. 7-12 er opfyldt. Stk. 7 oplister de betingelser, hvorunder renteindtægter ikke er underlagt kildeskat. Det følger af stk. 11, nr. 4, at stk. 7 ikke finder anvendelse på gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen. I stk. 11, nr. 1-3, er de øvrige tilfælde i artikel 4 i direktiv 2003/49/EF oplistet. På dette grundlag blev der i 2015 i henhold til selskabsskattelovens artikel 195, stk. 1, stk. 6, nr. 3, og stk. 11, nr. 4, samt artikel 200, stk. 2, opkrævet en kildeskat på 10% af indtægter, som et udenlandsk selskab med hjemsted i en anden medlemsstat modtager fra et hjemmehørende selskab, som er knyttet til selskabet, fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen.
- 22 I henhold til artikel 1, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/96/EU anvender medlemsstaterne direktivet på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af. I henhold til artikel 1, stk. 2, giver medlemsstaterne ikke de fordele, der er ved dette direktiv, til arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel. I henhold til artikel 1, stk. 3, i direktiv 2011/96/EU betragtes arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af

velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. I henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/96/EU er det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritaget for kildeskat.

- 23 I præmis 89 i dommen i sag C-524/04 fastslog Domstolen, at den medlemsstat, hvor det selskab er hjemmehørende, som betaler renter af et lån til moderselskabet med hjemsted i en anden medlemsstat, lovligt kan behandle dette selskabs rentebetalinger som udlodning af overskud,
- 24 Domstolen anfører i præmis 54 i dommen i sag C-382/16, at når udviklingen af et datterselskabs aktiviteter afhænger af et supplerende kapitalindskud som følge af den omstændighed, at datterselskabets egne midler ikke er tilstrækkelige, kan forretningsmæssige grunde begrunde, at moderselskabet mobiliserer midler på vilkår, der ikke er sædvanlige mellem tredjeparter.

Det femte spørgsmål

- 25 I henhold til artikel 3, litra h) og i), i direktiv 2008/7/EF betragtes følgende dispositioner som »kapitaltilførsler«: »forøgelse af aktiverne i et kapital selskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen forhøjelse af kapitalen, men resulterer i en ændring af selskabsrettighederne eller vil kunne øge selskabsandelens værdi«, »et kapital selskabs optagelse af lån, når långiveren har krav på andel i selskabsoverskuddet« og »et kapital selskabs optagelse af lån hos en deltager eller hos en deltagers ægtefælle eller barn samt optagelse af lån hos tredjemand, når en deltager stiller sikkerhed for et sådant lån under forudsætning af, at sådanne lån har samme funktion som en forhøjelse af kapitalen«. I henhold til samme direktivs artikel 5, stk. 1, litra a) og b), må medlemsstaterne ikke af kapital selskaber opkræve afgifter af nogen art af »kapitaltilførsler« og »lån eller ydelser i forbindelse med kapitaltilførsler«.
- 26 I præmis 15 i dommen i sag C-249/89 fastslog Domstolen, at en selskabsdeltagers ydelse af et rentefrit lån til selskabet udgør en kapitaltilførsel som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, erstattet af direktiv 2008/7/EF. Ifølge sammenligningstabellen svarer sidstnævnte bestemmelse til bestemmelsen i artikel 3, litra g)-j), i direktiv 2008/7/EF. I dommens præmis 12 anførte Domstolen, at ydelse af et rentefrit lån giver selskabet adgang til at råde over kapital, uden at det skal bære omkostningerne derved, og i præmis 14, at ydelse af et rentefrit lån, for så vidt som dette giver selskabet adgang til at råde over kapital, uden at det skal bære omkostningerne herved, derfor må anses for at være egnet til at forøge selskabsandelens værdi.
- 27 I forhold til den anførte dom svarer det rentefrie lån, som er ydet til appellanten, til definitionen af en kapitaltilførsel i henhold til artikel 3, stk. 1, litra h)-j), i direktiv 2008/7/EF.
- 28 I præmis 20 i dom af 11. november 1999 i sag C-350/98 anføres det, at det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til

fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret.

Det sjette spørgsmål

- 29 I henhold til protokollen om vilkårene og de nærmere bestemmelser for optagelse af Republikken Bulgarien i Den Europæiske Union og akten om Republikken Bulgariens tiltrædelsesvilkår kan sidstnævnte undlade at anvende bestemmelserne i artikel 1 i direktiv 2003/49/EF før den 31. december 2014. I overgangsperioden må beskatningssatsen for betalinger af renter eller royalties til et associeret selskab i en anden medlemsstat eller til et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et associeret selskab i en medlemsstat ikke overstige 10% før den 31. december 2010, og den må ikke overstige 5% for de derpå følgende år indtil den 31. december 2014.

Den ovenfor anførte bestemmelse i selskabsskattelovens artikel 200, stk. 2, og 200a, stk. 1, og stk. 5, nr. 4, som gjaldt for 2014, er i strid med bestemmelsen om en maksimal beskatningssats på 5% i bilag VI, afsnit 6, nr. 3, i den anførte protokol og bilag VI, afsnit 6, nr. 3, i den anførte akt.

ARBEJDSDOKUMENT