

**Sag C-478/19****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

19. juni 2019

**Forelæggende ret:**

Corte suprema di cassazione (Italien)

**Afgørelse af:**

21. december 2018

**Appellant:**

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

**Indstævnt:**

Agenzia delle Entrate

**Hovedsagens genstand**

Søgsmål anlagt af et tysk selskab efter skattemyndighedernes afslag på tilbagebetaling af for meget betalt realkredit- og tinglysningsafgift.

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Anmodningen om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF har til formål på baggrund af EU-retten at få afgjort, om forskellene mellem lukkede og åbne ejendomsfonde er så relevante i afgiftsmæssig henseende, at de kan begrunde en forskellig behandling af italienske fonde og fonde i andre EU-medlemsstater.

**Det præjudicielle spørgsmål**

Er EU-retten – og særligt traktatens bestemmelser om etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser som fortolket af Domstolen – til hinder for en anvendelse af en bestemmelse i national ret såsom artikel 36, stk. 10b, i lovdekret nr. 223/2006 (for så vidt som den begrænser den adgang til lempelse af realkredit- og

tinglysningsafgifter, der er fastsat heri, til alene lukkede ejendomsinvesteringsfonde)?

### **Anførte EU-retlige forskrifter**

Artikel 18, stk. 1, TEUF, artikel 49, stk. 1, første punktum, TEUF, artikel 63, stk. 1, TEUF

Artikel 25, stk. 1, i konvention (undertegnet i Bonn den 18. oktober 1989 og gjort eksigibel i Italien ved loven om ratificering af 24.11.1992, nr. 459) mellem Den Italienske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland for at undgå dobbeltbeskatning på indkomstskat- og formueskatområdet og til forhindring af skatteomgåelse (herefter »konventionen«)

### **Anførte nationale forskrifter**

Decreto-legge n. 223/2006 (convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248, »Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale«) (lovdekret nr. 223/2006 (ophøjet med ændringer til lov nr. 248 af 4. august 2006 »Om ophøjelse til lov med ændringer af lovdekret nr. 223 af 4. juli 2006, nr. 223 om hasteforanstaltninger til social og økonomisk genopretning, der indeholder og rationaliserer offentlige udgifter, samt foranstaltninger vedrørende indkomst og bekæmpelse af skatteunddragelse, herefter »lovdekret nr. 223/2006«) bestemmer i artikel 35, stk. 10b med overskriften » Foranstaltninger til forhindring af skatteunddragelse og skatteundgåelse« følgende:

*»I tilfælde af ændringer af ejer- eller brugsretten til fast ejendom og registrering af salg af fast ejendom, der er anvendes til økonomisk virksomhed, i tingbogen som omhandlet i artikel 10, nr.8b), i decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 26.10.1972), skal satsene for realkredit- og tinglysningsafgifter for så vidt angår lukkede ejendomsfonde, der er reguleret af artikel 37 i testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (den konsoliderede lovtekst vedrørende bestemmelserne om finansiel formidling) i henhold til decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (lovdekret nr. 58 af 24.2. 1998) med senere ændringer og artikel 14° i legge 25 gennaio 1994, n. 86 (lov nr. 86 af 25.1.1994) eller finansielle leasingselskaber eller banker og finansielle formidlere i henhold til artikel 106 og 107 i testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 (konsolideret lov i henhold til lovdekret nr. 385 af 1.9.1993), også såfremt de er genstand for merværdiafgift, og alene for så vidt angår køb og tilbagekøb af aktiver, som er leasede eller udlejede, nedsættes som ændret ved denne artikels stk. 10° med det halve. Ovennævnte bestemmelse har virkning fra den 1. oktober 2006«.*

Hvad angår gensidige investeringsfonde bestemmer den italienske lovgivning vedrørende **lukkede fonde**, at indløsning af aktier, der er udstedt af det kapitalforvaltningsselskab, der har oprettet fonden, kun kan ske på bestemte tidspunkter: Fondene har derfor et forud fastsat antal aktier, som ikke varierer over tid og har en fast nominel værdi, som fastsættes på det tidspunkt, fonden blev oprettet. De kollektive investeringsinstrumenter kan derfor kun udstedes til købere i en given periode, og kapitalen kan kun indløses ved fondens opløsning eller efter et bestemt antal år. Uden for denne periode kan aktier i en lukket fond kun købes og sælges på aktiemarkedet. Deres minimumsvarighed er 10 år, og deres maksimumsvarighed er 30 år. Ved opløsning bliver fondens værdier opdelt eller, såfremt de sælges, udloddes afkastet.

**Åbne fonde** er derimod karakteriseret ved en variabel værdi (der dagligt kan stige eller falde i forbindelse med nye udstedelser eller anmodning om indløsning af aktier i omsætning). Der kan investeres i fonden på et hvilket som helst tidspunkt, og det er muligt på et hvilket som helst tidspunkt at få indløst den indskudte kapital helt eller delvist.

En markedskrise kan i forhold til de åbne fonde føre til, at mange institutionelle investorer anmoder om førtidig betaling af det investerede beløb. Et sådant fænomen kan dræne fondenes likviditetsreserver, idet fondene i givet fald kan blive tvunget til at sælge en del af deres faste ejendomme til under den regnskabsmæssige værdi for at kunne imødekomme anmodningen om indløsning af aktierne. Det kan herved hævdes, at lovgivers formål var at beskytte og begunstige oprettelse af investeringsfonde, som ikke er karakteriseret ved stærkt spekulative og usikre formål. Denne tilgang skaber imidlertid en hindring for adgangen til investeringer fra udlandet, særligt ved at udenlandske åbne fonde vil afholde sig fra at erhverve kapitalgoder i Italien.

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Milano) forkastede det søgsmål, der blev anlagt af UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (herefter »sagsøgeren«), et selskab, der administrerer en ejendomsfond i henhold til tysk ret UBS (D) 3 Kontinente med hovedsæde i München til prøvelse af et stiltiende afslag på anmodningen om tilbagebetaling af for meget betalt realkredit- og tinglysningsafgift til et beløb på 802 400,00 EUR, hvilket beløb var blevet betalt i forbindelse med registreringen af erhvervelsen på vegne af fonden af en fast ejendom til brug for økonomisk virksomhed, beliggende i San Donato Milanese, Torre Beta. Til støtte for dette afslag henviste skattemyndighederne til den omstændighed, at lovdekret nr. 223/2006 kun giver mulighed for nedsættelse af realkreditafgiften i forbindelse med professionelle operatørers erhvervelser af fast ejendom til brug for økonomisk virksomhed for så vidt angår lukkede

ejendomsfonde og ikke tillige for åbne ejendomsfonde, såsom den fond, der blev administreret af appellanten, og som er anerkendt i Tyskland.

- 2 Sagsøgeren iværksatte appel til prøvelse af dommen under henvisning til en selvmodsigende begrundelse, idet retten ikke, selv om den fastslog, at der forelå en forskelsbehandling af de to fonde, undlod at anvende de nationale bestemmelser i lovdekret nr. 223/2006, der er i strid med EUF-traktaten og med konventionens artikel 25 eller i det mindste ikke udsatte sagen med henblik på at forelægge et af spørgsmål for Den Europæiske Unions Domstol.
- 3 Agenzia delle Entrate (de italienske skattemyndigheder) fremhævede de forskelle, der består mellem de to former for fonde, for så vidt som lovgiver - henset til de forskellige egenskaber ved ejendomsfondene - ved lovdekret nr. 223/2006 forbeholdt afgiftsfordelen for de lukkede fonde, og at der som følge af den omstændighed, at der er tale om forskellige situationer, hverken foreligger en tilsidesættelse af EUF-traktaten eller af konventionen.
- 4 Ved dom af 3. april 2012 forkastede Commissione Tributaria Regionale del Lazio (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lazio, herefter »CTR«) den afgiftspligtiges appel på grundlag af følgende betragtninger:
  - 1) Der foreligger betydelige forskelle mellem de to typer af ejendomsfonde: den lukkede (, som opererer i og er anerkendt i Italien) og den åbne (, som opererer i og er anerkendt i Tyskland).
  - 2) Som følge af disse forskelle foreligger der hverken tilsidesættelse af EUF-traktaten på grund af forskelsbehandling (idet forskellige skatteregler kan anvendes på forskellige faktiske omstændigheder) eller tilsidesættelse af konventionens artikel 25 (idet der ikke foreligger forskelsbehandling på grundlag af nationalitet).
  - 3) Forskrifter, der vedrører skatte- og afgiftslempelser skal fortolkes restriktivt.
- 5 Sagsøgeren har iværksat kassationsanke af denne afgørelse og fremsat syv anbringender til støtte herfor. Agenzia delle Entrate har iværksat kontraappel.

#### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 6 Den forelæggende ret har erklæret det første anbringende for ugrundet.
- 7 Med det andet anbringende har sagsøgeren gjort gældende, at CTR ikke gav en begrundelse for, at der ikke blev taget hensyn til det rationale, der ligger til grund for artikel 35, stk. 10b, i lovdekret nr. 223/2006.
- 8 Med det tredje anbringende har sagsøgeren gjort gældende, at foreligger en utilstrækkelig og/eller selvmodsigende begrundelse vedrørende de faktiske omstændigheder derved, at CTR ikke foretog en bedømmelse af forskellen

mellem de lukkede fonde i henhold til italiensk ret og de åbne fonde i henhold til tysk ret med hensyn til de omhandlede afgifter, bortset fra en bedømmelse i generelle vendinger, og ved ikke at have taget hensyn til, at sonderingskriterierne for afgiftspligt, der er fastsat af medlemsstaterne, må være relevante.

- 9 Med det fjerde anbringende har sagsøgeren gjort gældende, at der foreligger tilsidesættelse eller fejlagtig anvendelse af artikel 56 EF (nu artikel 63 TEUF) om »de frie kapitalbevægelser« derved, at CTR fandt, at den forskellige behandling af de lukkede og de åbne investeringsfonde kunne begrundes i, at der forelå forskellige situationer, til trods for, at retten burde have undladt at anvende den diskriminerende nationale bestemmelse.
- 10 Med det femte anbringende har sagsøgeren gjort gældende, at der foreligger en tilsidesættelse eller fejlagtig anvendelse af artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF) om »etableringsfriheden« derved, at CTR fandt, at forskelsbehandlingen af de lukkede og de åbne investeringsfonde kunne begrundes i, at der forelå forskellige situationer til trods for, at de påpegede forskelle er irrelevante med henblik på en bedømmelse af foreneligheden med EU-retten hvad angår anvendelsen af afgiftslempelsen.
- 11 Med det sjette anbringende har sagsøgeren gjort gældende, at der foreligger en tilsidesættelse eller fejlagtig anvendelse af artikel 12 EF (nu artikel 18 TEUF) om »forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet«, idet CTR fastslog, at forskelsbehandlingen af de lukkede og de åbne investeringsfonde kunne begrundes på grundlag af de forskellige situationer.
- 12 Med det syvende anbringende har sagsøgeren gjort gældende, at der foreligger en tilsidesættelse eller fejlagtig anvendelse af konventionens artikel 25, stk. 1, derved, at CTR ikke fandt, at et afslag på afgiftslempelse for så vidt angår tyske åbne fonde rent faktisk udgjorde forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 13 **Corte di Cassazione** (kassationsdomstol, Italien) har anført, at der indtil nu ikke er afsagt domme af hverken Corte di Cassazione (kassationsdomstol) eller af EU-Domstolen vedrørende det omhandlede spørgsmål, og at denne manglende fortolkning gør det nødvendigt anmode om en præjudiciel afgørelse. Corte di Cassazione (kassationsdomstol) bemærker imidlertid, at Domstolen med hensyn til etableringsfriheden ved dom af 16. april 2015, C-591/13, Kommission mod Tyskland, fastslog, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv i henhold til artikel 49 TEUF skal betragtes som restriktioner for denne frihed (jf. også dom af 18.7.2013, Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 26 og 27, vedrørende et tilfælde, hvor forskelsbehandlingen, som ikke var baseret på, at situationerne er objektivt forskellige, vedrørende en udskydelse af opkrævning af skyldig skat, blev anset for at kunne afholde et afgiftspligtigt subjekt, som var

etableret i Tyskland, fra gennem et fast driftssted i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland at udøve sine aktiviteter).

- 14 Domstolen har i denne henseende i dom af 18. juni 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377) ligeledes fastslået, at en skattemæssig forskelsbehandling med en deraf følgende restriktion for etableringsfriheden, der principielt er forbudt i henhold til artikel 43 EF og 48 EF, opstår, når en udøvelse af denne frihed gøres mindre attraktiv for selskaber, der er oprettet i andre medlemsstater. Domstolen fastslog herved et princip om, at den omstændighed, at der ikke i national ret findes et selskab med en juridisk form, der er identisk med den form, som et SICAV hjemmehørende i en anden medlemsstat har, ikke i sig selv kan begrunde en forskelshandling, da det forhold, at medlemsstaternes selskabsret ikke fuldt ud er harmoniseret på fællesskabsplan, i så fald ville fratage etableringsfriheden enhver effektiv virkning (jf. også analogt Domstolens dom af 12.4.1994 (*Halliburton Services*, C-1/93, EU:C:1994:127)).
- 15 Med hensyn til de frie kapitalbevægelser har Domstolen med dom af 17. september 2015, *J.B.G.T. Miljoen m.fl.*, afsagt i de forenede sager C-10/14, C-14/14 og C-17/14 (EU:C:2015:608) fastslået, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer (i det foreliggende tilfælde var der tale om en endelig skattebyrde, der var højere for subjekter, der ikke var hjemmehørende i Nederlandene) fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (jf. ligeledes dom af 25.1.2007, *Festersen*, C-370/05, EU:C:2007:59, præmis 24, og af 18.12.2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 40, samt af 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 – C-437/08, EU:C:2011:61). I dom af 10. maj 2012, *Santander Asset Management SGIIC* (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286 (præmis 15 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen stadfæstede det ovenfor anførte og præciserede i præmis 28, at der ved bedømmelsen af, om den nationale lovgivning er diskriminerende eller ej, kun kan tages hensyn til de relevante sondringskriterier, i den omhandlede nationale lovgivning med henblik på bedømmelsen af, om den forskellige behandling, der følger deraf afspejler objektivt forskellige situationer.
- 16 Tilsvarende for så vidt angår de frie kapitalbevægelser henviser den forelæggende ret til Domstolens dom af 9. oktober, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, og af 18. december 2014, *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460. Særligt fastslog Domstolen med den anden dom (der vedrørte arve- og gaveafgifter), at den omstændighed, at en indrømmelse af afgiftsfordele underlægges den betingelse, at det aktiv, der overdrages, er beliggende på det nationale område, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i medfør af artikel 63, stk. 1, TEUF (jf. ligeledes dom af 17.1.2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 28-35, og af 22.4.2010, *Mattner*, EU:C:2010:216, præmis 26).
- 17 Den forelæggende ret erindrer i samme sammenhæng om, idet den også tager hensyn til lovgivningen til undgåelse af dobbeltbeskatning, om de principper, der

blev fastslået i Domstolens dom af 11. september 2014, Verest e Gerards C-489/13, EU:C:2014:2210, hvorved det blev fastslået, at medlemsstaterne, når der ikke af Den Europæiske Union er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster, der indgås med det formål at undgå dobbeltbeskatning, at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis). Denne fordeling af beskatningskompetencen giver imidlertid ikke medlemsstaterne mulighed for at anvende foranstaltninger, der er i strid med de ved EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne (dommen i sagen Imfeld og Garcet, EU:C:2013:822, præmis 42), herunder dem, der forbyder foranstaltninger, som kan afholde en i en medlemsstat hjemmehørende person fra at foretage investeringer i fast ejendom i andre medlemsstater (dom af 8.5.2013, Libert m.fl., C-197/11 og C-203/11, EU:C:2013:288, præmis 44).

ARBEJDSDOKUMENT