

Sag C-480/19**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

24. juni 2019

Forelæggende ret:

Korkein hallinto-oikeus (Finland)

Afgørelse af:

19. juni 2019

Sagsøger:

E

MELLEMAFGØRELSE TRUFFET AF KORKEIN HALLINTO OIKEUS (øverste forvaltningsdomstol, Finland)Afgørelse af
19. juni 2019
[...] [udelades]**Genstand**

Præjudiciel forelæggelse for Den Europæiske Unions Domstol i henhold til artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF)

Sagsøger

E

Den påklagede afgørelse

Keskusverolautakunta (det centrale skattenævn, Finland) 10. november 2017 nr. 58/2017

Sagens genstand

% 參 * □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 温 ^ 褻 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 I henhold til Laki Verohallinnosta (503/2010, lov om skatteforvaltningen nr. 503/2010) og Laki verotusmenettelystä (1558/1995, lov om beskatningsproceduren nr. 1558/1995) kan Keskusverolautakunta (det centrale skattenævn) efter anmodning fra en skattepligtig afgive bindende forhåndsbeskeder vedrørende beskatningen. I anmodningen om forhåndsbeskeden meddeler ansøgeren de oplysninger, der er nødvendige for at træffe afgørelse i sagen.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 En endelig forhåndsbesked fra Keskusverolautakunta skal på ansøgerens begæring anses for bindende for den beskatning, for hvilken den er afgivet. Keskusverolautakuntas afgørelse kan påklages ved Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland). Afgørelsen kan påklages af ansøgeren og af Veronsajien oikeudenvalvontayksikkö (kontoret til varetagelse af skattemodtagernes rettigheder), der skal have mulighed for at tage stilling til det af ansøgeren anlagte søgsmål.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 I den verserende sag har E anmodet Keskusverolautakunta om en forhåndsbesked som beskrevet nedenfor. E har anlagt søgsmål til prøvelse af Keskusverolautakuntas forhåndsbesked ved Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 Sagen vedrører fortolkningen af artikel 63 og 65 i Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF). [Org. s. 2]

Anmodning om forhåndsbesked ved Keskusverolautakunta og nævnets afgørelse

Anmodning til Keskusverolautakunta om forhåndsbesked

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 E er en fysisk person, der er ubegrænset skattepligtig i Finland, og som har investeret i S-afdelingen i en luxembourgsk SICAV-fond. E's investeringer vedrører andelsklasse D i S-afdelingen, der er en såkaldt udloddende andel, hvor opnåede afkast udloddes til investorerne årligt.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 SICAV-fonden er et institut for kollektiv investering i værdipapirer, der er under tilsyn af det luxembourgske finanstillsyn (Commission de Surveillance du Secteur Financier) og er i overensstemmelse med direktivet om investeringsinstitutter (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/65/EF af 13.7.2009 om samordning af love og administrative bestemmelser om visse institutter for kollektiv investering i værdipapirer, herefter »UCITS-direktivet«). Ved »institut for kollektiv investering i værdipapirer« forstås i henhold til § 2, stk. 1, nr. 10), i Sijoitusrahastolaki (lov om investeringsfonde) et selskab, som i en anden EØS-medlemsstat end Finland har opnået en godkendelse, hvis formål er kollektiv investering i værdipapirer (i praksis en investeringsfond), og som på grundlag af retsfor skrifterne i den stat, hvor selskabet har sit hjemsted, opfylder kravene i UCITS-direktivet.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫 ^ 稜 H 踔 * 較 ^ 吁 □ 壽 (□ 崑 SICAV-fonden har juridisk status som SICAV (Société d'Investissement à Capital Variable), dvs. en investeringsfond i form af et selskab med variabel kapital. SICAV-fonden udøver virksomhed som investeringsfond i henhold til UCITS-direktivet. I henhold til

direktivet kan denne type fond oprettes i henhold til aftale (investeringsfonde administreret af administrationsselskaber), som »trusts« (»unit trusts«) eller i henhold til vedtægter (investeringsselskaber). Direktivets bestemmelser er fuldstændig overensstemmende med hensyn til de forskellige former for investeringsfonde.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檉; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 En SICAV-fond udøver derfor den samme investeringsfondsvirksomhed som de finske investeringsinstitutter. I overensstemmelse hermed er den virksomhed, som en SICAV-fond udøver, på trods af dens selskabsform den samme virksomhed som den, der udøves af FCP (Fonds Commun de Placement)–investeringsfonde, der er stiftet ved aftale. Den virksomhed, som en SICAV-fond udøver, adskiller sig dog fra den virksomhed, der udøves af finske og luxembourgske aktieselskaber.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檉; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 En SICAV-fond er en åben investeringsfond (open-end investment fund), hvis andele udbydes til offentligheden til tegning, og hvor antallet af andele varierer afhængigt af de foretagne tegninger og tilbagebetalinger. En SICAV-fond er således ikke blot tiltænkt investorer, der er fastlagt på forhånd, men andelene heri kan derimod tegnes frit af enhver. SICAV-fonden er forpligtet til [org. s. 3] at gennemføre tegninger og tilbagebetalinger efter anmodning fra en investor. En SICAV-fond har udloddende andele, hvor de påløbne afkast udloddes halvårligt eller årligt, samt akkumulerende andele, på hvilke der ikke udloddes afkast i investeringsperioden, og hvor de påløbne afkast i stedet tilskrives fondskapitalen. Værdistigningen på de akkumulerende andele kommer investor til gode ved tilbagebetalingen af andelene, eftersom SICAV-fonden er forpligtet til at tilbagebetale andelene til en pris, der er baseret på andelsklassens nettoaktivværdi (NAV).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檉; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Forvaltningen af SICAV-fonden er organiseret på samme måde som for de finske investeringsfonde. SICAV-fonden har uddelegeret sin forvaltning til et særskilt fondsselskab C S.A., hvis juridiske form er et luxembourgsk aktieselskab (Société Anonyme). I lighed med de finske investeringsfonde skal SICAV-fonden også have en særskilt depositar, som er et krav i henhold til bestemmelserne om investeringsinstitutter. SICAV-fondens depositar er B S.A., der ligeledes er et luxembourgsk aktieselskab. B S.A. har bl.a. til opgave at opbevare SICAV-fondens midler, kontrollere dens virksomhed og overvåge dens pengestrøm, dvs. dets virksomhed svarer til de finske depositarers virksomhed.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檉; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 SICAV-fonden er en paraplyfond med egne afdelinger, der så at sige er særskilte fonde inden for SICAV-fondens rammer. Paraplystrukturen giver investorer forskellige investeringsmuligheder med forskellig risikoprofil. Afdelingerne har ikke status som særskilte juridiske personer og er heller ikke skattepligtige, men har blot særskilte aktiver. Opdelingen i afdelinger indebærer, at midlerne henføres til forskellige andelskategorier inden for SICAV-fonden. Hver afdeling kan have en

eller flere andelsklasser, der giver ret til en ejerandel i den pågældende afdeling. Hver afdeling har sin egen investeringspolitik, der f.eks. bestemmer, hvilke pengemarkedsinstrumenter, hvilken branche eller hvilket geografisk område der er genstand for afdelingens investeringer. For hver andelsklasse beregnes nettoaktivværdien, der bestemmer værdien af den pågældende andelsklasse, særskilt. Udlodningen af afkast af en udloddende andel reducerer nettoaktivværdien for den pågældende udloddende andelsklasse.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 SICAV-fonden har status som særskilt juridisk person og er skattepligtig i Luxembourg, men fritaget for indkomstskattepligt,. SICAV-fonden er dog som udgangspunkt forpligtet til årligt at betale en såkaldt tegningsskat (subscription tax) på grundlag af nettoaktivværdien. Tegningsskattesatsen andrager som udgangspunkt 0,05% for SICAV-fonden, men kan for en del andelskategorier/-klasser også andrage 0,01%, henholdsvis en del andelskategorier/-klasser kan være helt fritaget for tegningsskatten.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 S-afdelingen er en afdeling i SICAV-fonden. Eftersom S-afdelingen hverken har status som særskilt juridisk person eller er skattepligtig, tilhører S-afdelingens aktiver, dvs. de investeringer, som SICAV-fonden er forpligtet til at forvalte alene på vegne af investorerne i S-afdelingen, ifølge den luxembourgske lovgivning SICAV-fonden [org. s. 4]. SICAV-fonden har, som beskrevet ovenfor, uddelegeret forvaltningen af selskabet og dermed også af investeringerne til et særskilt fondsselskab. Situationen svarer i så henseende i praksis fuldstændig til finske investeringsfondes aktiver. Formelt juridisk tilhører investeringerne i finske investeringsfonde fondenes deltagere, men reelt udøver de ikke deres dispositionsret med hensyn til fondenes aktiver, der forvaltes af et fondsselskab på vegne af investorerne.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Andelsklasse D i S-afdelingen er en udloddende andel, hvor opnåede afkast udloddes til investorerne årligt. Den årlige udlodning af overskuddene er fastlagt på forhånd for så vidt angår den pågældende andelsklasse, og der træffes derfor ikke særskilt beslutning om udlodning eller ikke-udlodning af afkastene på generalforsamlingen. En udlodning af årets afkast kan kun undlades, hvis en sådan ville medføre, at SICAV-fondens nettoaktivværdi falder til under 1 250 000 EUR.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔭H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 SICAV-fondens udlodning af afkast sker på grundlag af udlodningsreglerne i henhold til prospektet. Reglerne for SICAV-fondens og en finsk investeringsfonds udlodning er fastlagt på forhånd, og en udlodning af afkast kræver ikke en generalforsamlingsbeslutning. Udlodning af udbytte i et finsk aktieselskab kræver derimod, at generalforsamlingen træffer en beslutning og udøver et skøn. Udlodningen af afkastet i SICAV-fonden kan i forbindelse med beskatningen ikke anses for udbytte som omhandlet i § 33c, stk. 3, i Tuloverolaki (indkomstskatteoven), men skal anses for udlodning af en investeringsfonds afkast.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 濫^ 褻H 踔* 較 屾 吁 壽(崑 安vendelsen af indkomstskattelovens § 33c, stk. 3, på de afkast, som udloddes af en SICAV-fond, ville føre til en hårdere beskatning, end hvis E havde foretaget investeringen via en finsk investeringsfond, idet udlodningen af afkast fra en finsk investeringsfond beskattes som kapitalindkomst som omhandlet i indkomstskattelovens § 32. Den hårdere beskatning af udlodningen af afkast fra en SICAV-fond sammenlignet med afkast fra en finsk investeringsfond er i strid med kapitalens frie bevægelighed som omhandlet i artikel 63 TEUF, eftersom SICAV-fonden og den finske investeringsfond udøver samme investeringsfondsvirksomhed som omhandlet i UCITS-direktivet.

Spørgsmålet, der blev stillet i anmodningen om forhåndsbesked

% 參* 噪 壘 揀 檫; 濫^ 褻H 踔* 較 屾 吁 壽(崑 Beskattes de udloddede afkast fra en luxembourgsk SICAV-fond ved beskatningen af E i Finland som kapitalindkomst som omhandlet i indkomstskattelovens § 32 eller som lønindkomst i henhold til indkomstskattelovens § 33c, stk. 3? **[Org. s. 5]**

Keskusverolautakuntas forhåndsbesked af 10. november 2017 vedrørende skatteårene 2017 og 2018

% 參* 噪 壘 揀 檫; 濫^ 褻H 踔* 較 屾 吁 壽(崑 Keskusverolautakunta fastslog i sin forhåndsbesked til E, at de indtægter, der er udloddet af en luxembourgsk SICAV-fond i Finland, skal anses for udbytte, og at disse indtægter ved beskatningen af E i Finland skal beskattes som lønindkomst i henhold til indkomstskattelovens § 33c, stk. 3.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 濫^ 褻H 踔* 較 屾 吁 壽(崑 Keskusverolautakunta henviste i sin forhåndsbesked til bestemmelserne i indkomstskattelovens § 3, nr. 4, og § 33c samt artikel 63 TEUF og 65 TEUF.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 濫^ 褻H 踔* 較 屾 吁 壽(崑 Keskusverolautakunta fastslog i sin afgørelse, at en investeringsfond ikke er defineret i indkomstskatteloven. I retspraksis indtages det standpunkt, at det i forbindelse med afgørelsen om en udenlandsk aktørs indkomstbeskatning i Finland er af central betydning, at aktørens juridiske og funktionelle kendetegn tages i betragtning med henblik på tilsvarende finske aktører. Den foreliggende SICAV har på grundlag af de funktionelle kendetegn lighedspunkter med en finsk investeringsfond. Dens virksomhed vedrører dog kollektiv investering, og tilsvarende generelle funktionelle kendetegn findes f.eks. i forbindelse med kollektiv investering i form af aktieselskaber.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 濫^ 褻H 踔* 較 屾 吁 壽(崑 Eftersom Keskusverolautakunta havde taget retspraksis i betragtning og lagde til grund, at UCITS-direktivet ikke kan berøre beskatningen, var Keskusverolautakunta af den opfattelse, at SICAV'en navnlig som følge af dens juridiske form objektivt set snarest skulle sidestilles med et institut for kollektiv investering i værdipapirer i form af et finsk

aktieselskab. Keskusverolautakunta var desuden af den opfattelse, at den udenlandske SICAV ikke behandles forskelligt i forhold til indenlandske aktører, eftersom SICAV'en (eller egentlig det afkast, den udlodder) beskattes på samme måde som et finsk institut for kollektiv investering i værdipapirer i form af et finsk aktieselskab (eller egentlig det afkast, der udloddes af et finsk institut for kollektiv investering i værdipapirer i form af et finsk aktieselskab).

En kort fremstilling af parternes væsentligste argumenter

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Med sit søgsmål ved Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) har E nedlagt påstand om, at Keskusverolautakuntas forhåndsbesked annulleres, og at det ved en ny forhåndsbesked fastslås, at udlodningen af afkast fra SICAV-fonden ved beskatningen af E i Finland beskattes som kapitalindkomst som omhandlet i indkomstskattelovens § 32 og ikke som lønindkomst i henhold til indkomstskattelovens § 33c, stk. 3.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Til støtte for sin påstand har E gjort gældende, at, for så vidt som en udenlandsk fonds lighed med finske investeringsfonde skal undersøges med henblik på beskatning, er overensstemmelsen med UCITS-direktivet utvivlsom og et [objektivt] udtryk for fondenes lighed (uanset [org. s. 6] at UCITS-direktivet ikke harmoniserer beskatningen). Direktivet fastsætter begrænsninger med hensyn til den udøvede virksomhed og fondenes kapitalstruktur, hvorfor investeringsinstitutter i forbindelse med beskatningen ikke kan sidestilles med andre virksomhedsformer end dem, hvor en virksomhed udøves i henhold til UCITS-direktivet. Den offentliggjorte nationale retspraksis vedrørende fonde i form af et selskab vedrører andre fonde end investeringsinstitutter.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 E har anført, at udlodningen af afkastet fra en SICAV-fond i forbindelse med beskatningen ikke kan anses for udbytte som omhandlet i indkomstskattelovens § 33c, stk. 3, men skal anses for udlodning af en investeringsfonds afkast (som andel i overskud), eftersom denne er forbundet med de kendetegn, der er typiske for investeringsfondes afkastudlodning, og ligner en finsk investeringsfonds afkastudlodning.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 E er desuden af den opfattelse, at en beskatning af udlodningen af SICAV-fondens afkast i fuldt omfang som E's lønindkomst i medfør af indkomstskattelovens § 33c, stk. 3, ville udgøre en hårdere beskatning end beskatningen af udlodningen af en finsk investeringsfonds afkast som kapitalindkomst i henhold til indkomstskattelovens § 32. En beskatning i henhold til indkomstskattelovens § 33, stk. 3, er således i strid med kapitalens frie bevægelighed i henhold til artikel 63 TEUF.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö har ved Korkein hallinto-oikeus (øverste

forvaltningsdomstol, Finland) gjort gældende, at den luxembourgske SICAV-fond på grundlag af de funktionelle kendetegn har lighedspunkter med en finsk investeringsfond. SICAV-fondens virksomhed vedrører kollektiv investering, og tilsvarende funktionelle fællestræk findes f.eks. også i forbindelse med kollektiv investering i form af aktie- eller kommanditselskaber. SICAV-fonden skal på trods af sine kendetegn, der til dels er typiske for investeringsfonde, som helhed betragtet snarest sidestilles med et finsk aktieselskab, der udøver investeringsvirksomhed.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崙 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö har gjort gældende, at i den situation, der er beskrevet i anmodningen om forhåndsbesked, skal de indtægter fra udbytte, der udloddes af en luxembourgske SICAV-fond, der er i overensstemmelse med UCITS-direktivet, også ved beskatningen i Finland anses for udbytte, og det opnåede udbytte udgør i henhold til indkomstskattelovens § 33c, stk. 3, i fuldt omfang skattepligtig lønindkomst.

National lovgivning

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崙 I henhold til § 2, stk. 1, nr. 1, i kapitel 1 i Sijoitusrahastolaki (48/1999, investeringsfondslov nr. 48/1999, ophævet ved den nye Sijoitusrahastolaki 213/2019, investeringsfondslov nr. 213/2019) består virksomhed som investeringsfond i denne lovs forstand i tilvejebringelse af midler fra offentligheden med henblik på kollektiv investering og investering af disse midler hovedsageligt i finansielle instrumenter, i fast ejendom og realkreditpapirer eller andre investeringsobjekter samt forvaltning af investeringsfonde og specialfonde og markedsføring af fondsandele. **[Org. s. 7]**

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崙 I henhold til § 2, stk. 1, nr. 2, i kapitel 1 i investeringsfondslov nr. 48/1999, ophævet ved den nye investeringsfondslov nr. 213/2019, er investeringsfonde i denne lovs forstand de midler, der er tilvejebragt ved investeringsfondsvirksomhed samt i henhold til de i Finland fastsatte regler og er investeret i henhold til kapitel 11, samt de deraf følgende forpligtelser.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崙 I henhold til § 3, nr. 4, i Tuloverolaki (1736/2009, indkomstskattelov som affattet ved ændringslov nr. 1736/2009) er juridiske personer i denne lovs forstand aktieselskaber, andelsselskaber, sparekasser, investeringsfonde, universiteter, gensidige forsikringselskaber, kornmagasiner, ideelle eller økonomiske foreninger, fonde og institutioner.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 蔘H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崙 I henhold til indkomstskattelovens § 32, som affattet ved ændringslov nr. 716/2004, forstås ved skattepligtig kapitalindkomst i henhold til nedenstående nærmere bestemmelser afkast af aktiver, overskud hidrørende fra overdragelse af aktiver og andre

lignende indtægter, som kan antages at være oppebåret på grundlag af aktiver. Kapitalindkomst er bl.a. renteindtægter, udbytteindtægter i henhold til bestemmelserne i § 33a til § 33d, lejeindtægter, kapitalgevinster, afkast af livsforsikringer, kapitalindkomst fra skovbrug, indtægter hidrørende fra ressourcer i undergrunden og realisationsfortjenester. Kapitalindkomst er også kapitalindkomstandelen af udloddet indkomst fra erhvervsvirksomhed, af en konsortiedeltagers indkomstandel samt af indtægterne fra rensdyrhold.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 I henhold til § 33c, stk. 1, i indkomstskatteloven som affattet ved ændringslov nr. 530/2016 udgør udbytter, som modtages fra en udenlandsk juridisk person, i henhold til denne lovs § 33a og § 33b skattepligtig indkomst, såfremt den juridiske person er et selskab som omhandlet i artikel 2 i Rådets direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2013/13/EU og Rådets direktiv 2014/86/EU.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 I henhold til § 33c, stk. 2, i indkomstskatteloven som affattet ved ændringslov nr. 1237/2013 udgør udbytter, som modtages fra andre udenlandske juridiske personer end de i stk. 1 nævnte, i henhold til bestemmelserne i § 33a og § 33b skattepligtig indkomst, såfremt den juridiske person uden valgfrihed og fritagelse er forpligtet til at betale mindst 10% skat af den pågældendes indkomst, hvoraf udbyttet er blevet udloddet, og:

- 1) den juridiske person i henhold til skattelovgivningen i en stat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde har sit hjemsted i den pågældende stat og den juridiske person ikke har sit hjemsted i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale i en stat uden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, eller
- 2) en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem den juridiske persons hjemstedsstat og Finland, som finder anvendelse på det udbytte, som den juridiske person udlodder, er i kraft i skatteåret. **[Org. s. 8]**

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 I henhold til indkomstskattelovens § 33c, stk. 3, som affattet ved ændringslov nr. 1237/2013, udgør udbytter, som modtages fra andre udenlandske juridiske personer end de i stk. 1 og stk. 2 nævnte, i fuldt omfang skattepligtig lønindkomst.

Relevante EU-retlige forskrifter og Domstolens praksis

Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 溫^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 I henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較 ㄤ 吁 壽(崑 Ifølge ordlyden af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber [artikel 63 TEUF] ikke ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonder imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較 ㄤ 吁 壽(崑 I artikel 65, stk. 3, TEUF bestemmes det, at de nationale bestemmelser, der er nævnt i denne artikels stk. 1, ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 63 [TEUF].

Domstolens praksis

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較 ㄤ 吁 壽(崑 Domstolens dom i sag C-632/13, Hirvonen, vedrørte unionsborgernes frie bevægelighed i medfør af artikel 21 TEUF. Med sit spørgsmål ønskede den forelæggende ret oplyst, om artikel 45 TEUF er til hinder for bestemmelser i en medlemsstats lovgivning, der indebærer, at en person, der er bosiddende i en anden medlemsstat – som har oppebåret hele eller næsten hele sin indkomst i førstnævnte medlemsstat – kan vælge mellem to vidt forskellige beskatningsformer, nemlig enten beskatning i form af kildeskat med en lavere skattesats, men uden ret til sådanne skattelettelser, som gælder for anvendelse af den almindelige indkomstskatteordning, eller beskatning af indkomsten i henhold til nævnte ordning og dermed mulighed for at udnytte de omhandlede skattelettelser.

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較 ㄤ 吁 壽(崑 Domstolen fastslog i den nævnte doms præmis 28, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom Gielen, C-440/08, ECLI:EU:2010:148, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis). [Org. s. 9]

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較 ㄤ 吁 壽(崑 I dommens præmis 29 fastslog Domstolen, at reglerne om ligestilling endvidere ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat (jf. bl.a. dom Gielen, C-440/08, ECLI:EU:2010:148, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

% 參* 噪 壘 揀 檫; 盪^ 稜H 踔* 較 ㄤ 吁 壽(崑 Domstolen fastslog i dommens præmis 30, at forskelsbehandling ifølge Domstolens faste praksis kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. bl.a. dom Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 30, og Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, præmis 21).

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 Domstolens dom i sag C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, vedrørte etableringsfriheden i medfør af artikel 43 EF (nu artikel 4[9 TEUF]). Den forelæggende ret ønskede med sit spørgsmål afklaret, om artikel 43 EF og artikel 48 EF samt artikel 56 EF og artikel 58 EF skal fortolkes således, at et aktieselskab eller en investeringsfond, der er stiftet i overensstemmelse med finsk ret, og et SICAV, der er stiftet i overensstemmelse med luxembourgsk ret, for at sikre gennemførelsen af de grundlæggende friheder i de nævnte artikler skal betragtes som sammenlignelige, uanset at en virksomhedsform svarende fuldstændigt til et SICAV, ikke kendes i finsk ret, når det herved tages i betragtning, at et SICAV, der er et selskab i henhold til luxembourgsk ret, ikke nævnes i listen over de selskaber, der er omfattet af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435, som den finske kildeskattelovgivning, der finder anvendelse i denne sag, er i overensstemmelse med, samt at et SICAV i henhold til Luxembourgs skattelovgivning er fritaget for indkomstskat. Er det under disse omstændigheder i strid med de nævnte artikler i EF-traktaten, at et selskab af SICAV-typen hjemmehørende i Storhertugdømmet Luxembourg som udbyttemodtager ikke er fritaget for kildeskat, der i Finland opkræves af udbytte?

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 I præmis 50 i den nævnte dom fastslog Domstolen, at den omstændighed, at der ikke i finsk ret findes et selskab med en juridisk form, der er identisk med den form, som et SICAV efter luxembourgsk ret har, for det første 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. [Org. s. 10]

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 I dommens præmis 55 fastslog Domstolen, at de forskelle, der findes mellem et SICAV efter luxembourgsk ret og et aktieselskab efter finsk ret, som påberåbt af den finske og den italienske regering, under disse omstændigheder ikke er tilstrækkelige til at skabe en objektiv sondring med hensyn til fritagelsen for kildebeskatning af modtaget udbytte. Der er derfor ikke længere grund til at undersøge, i hvilket omfang forskellene mellem et SICAV efter luxembourgsk ret og en finsk investeringsfond som hævdet af disse regeringer er relevante for at opretholde en sådan objektivt forskellig situation.

% 參* □ 噪 □ 壘 □ 揀 □ 檫; 盪^ 稜H 踔* 較^ 吁 □ 壽(□ 崑 I dommens præmis 56 fastslog Domstolen desuden, at det følger heraf, at den forskellige behandling af ikke-hjemmehørende SICAV og hjemmehørende aktieselskaber med hensyn til fritagelsen for kildebeskatning af udbytte, som de får udbetalt af hjemmehørende selskaber, udgør en begrænsning af etableringsfriheden, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 43 EF og 48 EF.

[...] [udelades] Nødvendigheden af den præjudicielle forelæggelse

- 47 Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) skal tage stilling til, om de afkast, som en SICAV-fond, der udøver virksomhed i henhold til UCITS-direktivet, har udloddet til E, i henhold til indkomstskatteloven udgør lønindkomst eller kapitalindkomst.
- 48 UCITS-direktivet er i Finland gennemført ved lov om investeringsfonde nr. 48/1999 (som blev ophævet ved den nye lov om investeringsfonde nr. 213/2019). I Finland er der som virksomhedsform for en investeringsfond valgt den aftalebaserede form som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 3, hvorimod SICAV-fonden er oprettet i selskabsform som omhandlet i samme stykke i artikel 1.
- 49 Keskusverolautakuntas afgørelse indebærer, at indtægter, som en fysisk person, der er bosiddende i Finland, oppebærer fra et institut for kollektiv investering i værdipapirer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat i Unionen, og som er oprettet i selskabsform som omhandlet i direktiv 2009/65/EF, i henhold til indkomstskatteloven i fuldt omfang beskattes som lønindkomst. Indkomstskatten på lønindkomst kan andrage over 50%.
- 50 Indtægter, som en fysisk person, der er bosiddende i Finland, oppebærer fra en finsk investeringsfond, der er oprettet i henhold til aftaleretlige bestemmelser, beskattes i henhold til indkomstskatteloven i fuldt omfang som kapitalindkomst. Indkomstskatten på kapitalindkomst andrager 30%. Såfremt en skattepligtig skattepligtig kapitalindkomst overstiger 30 000 EUR, betales der 34% indkomstskat af kapitalindkomsten. **[Org. s. 11]**
- 51 For at det kan fastsættes, hvilken indkomstskat, der skal anvendes på de foreliggende indtægter ved beskatningen af E i Finland, skal det i sagen først fastslås, hvilken afkastudloddende finsk juridisk person en SICAV-fond skal sidestilles med. Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) skal i så henseende tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt en national fortolkning, der fører til det beskrevne resultat, fordi den juridiske form af et institut for kollektiv investering i værdipapirer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke svarer til nationale investeringsfondes juridiske struktur, er i strid med artikel 63 TEUF og 65 TEUF.
- 52 I sagen er det også nødvendigt med en fortolkning af, om institutter for kollektiv investering i værdipapirer, der er oprettet i overensstemmelse med UCITS-direktivet og har forskellig form, skal behandles ens i forbindelse med beskatningen af deres investorers investeringer. Ifølge 83. betragtning til UCITS-direktivet bør dette direktiv ikke berøre nationale regler om beskatning, herunder ordninger, som medlemsstater kan indføre for at sikre overholdelse af disse regler på deres område. Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) er af den opfattelse, at Domstolen i sin praksis ikke udtrykkeligt har taget stilling til, om UCITS-direktivet berører beskatningen.

53 Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) er ikke bekendt med, at Domstolen har truffet præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 63 TEUF og 65 TEUF med hensyn til det ovenfor beskrevne spørgsmål. Desuden vil der den 1. januar 2020 træde en bestemmelse i kraft i Finland, der ikke finder anvendelse i denne sag, hvorefter alene en aftalebaseret åben udenlandsk investeringsfond i forbindelse med indkomstbeskatningen sidestilles med en finsk investeringsfond. Eftersom afgørelsen i hovedsagen kræver en fortolkning af de nævnte EU-retlige forskrifter, er det nødvendigt at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse i sagen.

54 [udelades]

Mellemafgørelse truffet af Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) vedrørende anmodning om præjudiciel afgørelse fra Den Europæiske Unions Domstol

55 [udelades] [Org. s. 12]

Præjudicielt spørgsmål

1) Skal artikel 63 TEUF og 65 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en national fortolkning, hvorefter indtægter, som en fysisk person, der er bosiddende i Finland, oppebærer fra et institut for kollektiv investering i værdipapirer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat i Unionen, og som er oprettet i selskabsform som omhandlet i direktiv [...] 2009/65/EF (investeringsinstitut i form af et investeringsselskab), i forbindelse med indkomstbeskatningen ikke sidestilles med indtægter, der oppebæres fra en finsk investeringsfond, der er oprettet i henhold til aftale som omhandlet i samme direktiv (aftalebaseret investeringsinstitut), da den juridiske form for det investeringsinstitut, der er beliggende i den anden medlemsstat, ikke svarer til de nationale investeringsfondes juridiske struktur?

[...] [udelades] [org. s. 13] [...] [udelades]