

Sag C-545/19**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

17. juli 2019

Forelæggende ret:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) [voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift – CAAD)]

Afgørelse af:

9. juli 2019

Sagsøger:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Sagsøgt:

Autoridade Tributária e Aduaneira (told- og skatteforvaltningen)

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

CAAD: skatteretlig voldgift**[Udelades]**

Genstand: Selskabsskat – beskatning af udbytte modtaget af kollektive investeringsforeninger med hjemsted i en anden EU-medlemsstat (Tyskland) – artikel 22 i Estatuto dos Benefícios Fiscais (herefter »skattefordelsordningen«).

VOLDGIFTSKENDELSE**[Anmodning om præjudiciel afgørelse – artikel 267 TEUF, litra a)]**

Formålet med den foreliggende voldgiftssag er at fastslå, om det er foreneligt med bestemmelserne i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF), at en national lovgivning i henhold til skattefordelsordningens artikel 22 [udelades] fritager udbytte for selskabsskat, når det udbetales af enheder med hjemsted i Portugal og modtages af kollektive investeringsforeninger med hjemsted i samme land, som er stiftet og driver virksomhed i overensstemmelse med den

portugisiske lovgivning, mens udbytte, der udbetales af hjemmehørende enheder til kollektive investeringsforeninger, som er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat [udelades] ([udelades] EU) – i det foreliggende tilfælde Tyskland – og som derfor ikke er stiftet i overensstemmelse med den nationale lovgivning, i henhold til artikel 3, stk. 1, litra d), artikel 4, [udelades] [stk. 2] og [udelades] stk. 3, litra c), artikel 87, stk. 4, og artikel 94, stk. 1, litra c), stk. 3, litra b), stk. 5 og stk. 6, i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (selskabsskatteoven), beskattes med 25% i form af endelig kildebeskatning.

Sagsøgeren, **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, som er en kollektiv investeringsforening stiftet i henhold til den tyske lovgivning, med portugisisk skatteidentifikationsnummer 712171860, der har hjemsted [udelades] [i] Tyskland og er repræsenteret af administrationsselskabet **ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH**, der har hjemsted samme sted, har indgivet [udelades] en begæring [om voldgift] mod Autoridade Tributária e Aduaneira (told- og skatteforvaltningen) med påstand om, at retsakterne vedrørende indeholdelse af kildeskat i form af selskabsskat for regnskabsårene 2015 og 2016 erklæres for retsstridige og annulleres – for så vidt som de tilsidesætter loven – eftersom de gældende nationale bestemmelser efter sagsøgerens opfattelse [grundlæggende] er i strid [udelades] med bestemmelserne i artikel 63 [udelades] TEUF og krænker princippet om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som er sikret ved artikel 18 [udelades] TEUF.

Parternes anbringender

Sagsøgeren har i korte træk fremsat følgende anbringender:

I henhold til selskabsskatteovens artikel 20, stk. 1, litra c), anses udbytte for indkomst i form af finansielle indtægter.

I henhold til den nationale lovgivning er alt udbytte, som et hjemmehørende selskab udbetaler til en skattepligtig person, der ligeledes er hjemmehørende i Portugal, underlagt en kildebeskatning på 25%.

For så vidt angår de kollektive investeringsforeninger, som er stiftet i overensstemmelse med den nationale lovgivning, forholder det sig imidlertid således, at disse foreninger på det tidspunkt, hvor de afgiftsudløsende begivenheder fandt sted, var fritaget for selskabsskat for så vidt angik det modtagne udbytte, i henhold til skattefordelsordningens artikel 22, stk. 3, som affattet ved lovdekret nr. 7/2015 af 13. januar 2015, som er gældende for indtægter oppebåret efter den 1. juli 2015.

Stiftelse af en investeringsfond i overensstemmelse med den nationale retsorden [Regime Geral dos OIC (den generelle ordning for kollektive investeringsforeninger), godkendt ved lov nr. 16/2015, som ændret ved lovdekret nr. 124/2015 af 7.7. 2015] forudsætter, at investeringsfonden har sit hjemsted i Portugal, hvilket udelukker, at en kollektiv investeringsforening, som er

hjemmehørende i en anden [udelades] EU[-medlemsstat], kan stiftes i overensstemmelse med den nationale lovgivning og drage fordel af den i skattefordelsordningens artikel 22 fastsatte fritagelse.

Stiftelsen af en kollektiv investeringsforening i Portugal forudsætter ikke en forudgående godkendelse fra Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (herefter » værdipapirmarkedskommissionen«) som omhandlet i artikel 19, stk. 1, i den generelle ordning for kollektive investeringsforeninger, men skal ikke desto mindre opfylde en række betingelser under værdipapirmarkedskommissionens tilsyn, hvilket ikke er tilfældet med de kollektive investeringsforeninger, som er stiftet i henhold til lovgivningen i [udelades] andre EU-[medlemsstater] [udelades], idet disse foreninger er underlagt de relevante regulerende myndigheders tilsyn i deres respektive lande.

I regnskabsårene 2015 (fra juli og frem) og 2016 var kollektive investeringsforeninger, som var stiftet i henhold til den generelle ordning for kollektive investeringsforeninger, og som modtog udbytte fra selskaber hjemmehørende i Portugal, underlagt en mere favorabel beskatningsordning end den, der gjaldt for kollektive investeringsforeninger, der var stiftet i henhold til lovgivningen i en hvilken som helst anden [udelades] EU-[medlemsstat], og som modtog udbytte hidrørende fra Portugal.

Denne omstændighed har afgørende betydning for sagsøgeren, som i sin bopælsstat (Tyskland) ikke kan opnå refusion af den (i Portugal) indeholdte kildeskat, eftersom den har status af skattefritaget institution.

Som det blev fastslået i Den Europæiske Unions Domstols dom i sag [udelades] C-35/98, Verkooijen, kan udbytte, der udbetales til sagsøgeren af selskaber med hjemsted i Portugal, kvalificeres som en kapitalbevægelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 63 TEUF og i direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988.

I henhold til Den Europæiske Unions Domstols praksis er det i lyset af EU-retten nødvendigt at iagttage følgende kriterier i forbindelse med vurderingen af, om der har fundet en forskelsbehandling sted: i) Ensartede situationer må ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet og er proportionel med det formål, der forfølges i den nationale lovgivning ([udelades] Ruckdeschel, [udelades] 16/77, [udelades], [udelades] Bachmann, [udelades] 204/90). ii) En formel forskelsbehandling kan i realiteten vise sig at være en ikke-materiel forskelsbehandling ([udelades] 13/63, [Kommissionen mod Italien] [udelades]). iii) Enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet er forbudt, eftersom den begrænser de i TEUF fastsatte grundlæggende frihedsrettigheder, hvorfor dette forbud omfatter alle former for forskelsbehandling og ethvert andet kriterium, der kan føre til samme resultat (dom Commerzbank, [udelades] C-330/91). iv) For at fastslå, om en national retsforskrift udgør en forskelsbehandling, er det uforment at fastslå, at den pågældende retsforskrift i praksis berører relativt væsentligt flere statsborgere fra andre medlemsstater ([udelades] O'Flynn, [udelades] C-237/94, 1996, [udelades]).

Det fremgår af EU's retspraksis, at det generelle forbud i artikel 63 TEUF omfatter såvel direkte som indirekte restriktioner, herunder administrative foranstaltninger og administrativ praksis i forbindelse med enhver form for investering.

I det konkrete tilfælde kan man ifølge sagsøgeren være tilbøjelig til at mene, at foreningen ikke befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med den situation, som en national kollektiv investeringsforening befinder sig i, eftersom den ikke er stiftet i Portugal. Ifølge sagsøgeren er der imidlertid tale om en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i forbindelse med de frie kapitalbevægelser og selve adgangen til kapitalmarkedet, hvorfor sagsøgeren og de kollektive investeringsforeninger, der er hjemmehørende i Portugal, i denne henseende faktisk befinder sig i sammenlignelige situationer.

På trods af, at den nationale lovgivning ikke tager sigte på at indføre nogen foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug, er det sagsøgerens opfattelse, at den pågældende lovgivning reelt forhindrer denne i at drage fordel af fritagelsen for selskabsskat, eftersom den ikke på lovlig vis kan stifte en investeringsfond i Portugal, når dens administrationselskab ikke er hjemmehørende i dette land.

Ovenstående indebærer en forskelsbehandling og en klar begrænsning af de frie kapitalbevægelser, som er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF og artikel 1 i direktiv 88/361, eftersom sagsøgeren i den foreliggende sag betaler skat i Portugal af det udbytte, som den modtager i dette land, mens de kollektive investeringsforeninger, som er stiftet i overensstemmelse med den portugisiske lovgivning, er fritaget for beskatning af disse indtægter (jf. Domstolens domme i sag C-338/11 – C-347/11, [udelades] Santander Asset Management SGIIC, S.A., og i sag C-480/16, [udelades] Fidelity Funds).

I denne forbindelse mener sagsøgeren, at bestemmelsen i skattefordelsordningens artikel 22 [udelades] er i strid med EU-lovgivningen, eftersom den ikke er forenelig med TEUF's bestemmelser vedrørende princippet om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og om de frie kapitalbevægelser, der er omhandlet i artikel 63 TEUF.

Told- og skatteforvaltningen har anført følgende:

Sagsøgeren har udeladt to aspekter, som har afgørende betydning i forbindelse med en udtømmende fastlæggelse af de kollektive investeringsforeningers skattemæssige rammer:

- Det første aspekt omhandler lovgivers beslutning om at »lette« skattebyrden for de pågældende skattepligtige personer for så vidt angår selskabsskatten ved i skattegrundlaget at fratække de indtægter, som de kollektive investeringsforeninger plejer at oppebære, dvs. kapitalindtægter (selskabsskatteovens artikel 5), indtægter af fast ejendom (samme lovs artikel 8) og kapitalgevinster (samme lovs artikel 10), i overensstemmelse med skattefordelsordningens artikel 22, stk. 3, og ved at indføre en fritagelse

for den kommunale del af selskabsskatten og for det statslige gebyr, jf. skattefordelsordningens artikel 22, stk. 6, og overføre beskatningen til området for stempelafgift (den almindelige tarif for sidstnævnte afgift omfattede position 29, hvorefter der foretages en kvartalsvis afgiftspålæggelse med en afgiftssats svarende til 0,0025% af den bogførte nettoværdi af de kollektive investeringsforeninger, der investerer i pengemarkedsinstrumenter og indlån, og med en afgiftssats svarende til 0,0125% af den bogførte nettoværdi af de øvrige kollektive investeringsforeninger, idet afgiftsgrundlaget i dette tilfælde således kan omfatte udbetalt udbytte og alene påvirker de kollektive investeringsforeninger, der er omfattet af anvendelsesområdet for skattefordelsordningens artikel 22, hvorfor kollektive investeringsforeninger, som er stiftet i henhold til en udenlandsk lovgivning, og hvis virksomhed er underlagt denne, således er udelukket)

- Det andet udeladte aspekt omhandler den specifikke beskatning i henhold til selskabsskatteovens artikel 88 [udelades], stk. 11, og skattefordelsordningens artikel 22 [udelades], stk. 8, med en skattesats på 23% af det udbytte, der udbetales til kollektive investeringsforeninger med hjemsted i Portugal, når de kapitalandele, der har dannet grundlag for modtagelsen af disse indtægter, ikke har været den samme skattepligtige person i hænde uafbrudt i det år, der er gået forud for udbetalingen, og ikke opbevares længe nok til at udfylde den periode.

For så vidt angår den skattemæssige ordning for investeringsfonde, som er stiftet i Tyskland inden den 31. december 2017, har den sagsøgte skatteforvaltning anført følgende på grundlag af oplysninger fra websitet Deloitte tax@hand, hvortil der er adgang via www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised:

- a) Investeringsfonde, som er stiftet i henhold til den tyske lovgivning, blev frem til den nævnte dato behandlet som skattemæssigt transparente investeringsselskaber, således at de genererede indtægter blev beskattet hos de deltagende investorer i investeringsfonden i Tyskland, uanset om de blev udloddet.
- b) Udloddet overskud og overført overskud (såvel som midlertidig fortjeneste) blev almindeligvis anset for kapitalindtægter og blev beskattet med en fast sats på 25% med tillæg af et solidaritetsgebyr og kirkeskat, når denne fandt anvendelse, med en samlet maksimal sats på 28,625%, og investeringsfonden havde pligt til at offentliggøre daglige og årlige rapporter med skattemæssigt relevante oplysninger.

Følgelig er det skattemyndighedens opfattelse, at de skattemæssige ordninger, der gælder for de kollektive investeringsforeninger, som er stiftet i henhold til den nationale portugisiske lovgivning, og for dem, der er stiftet og hjemmehørende i Tyskland, generelt ikke er sammenlignelige [udelades], eftersom de førstnævnte

beskattes inden for rammerne af selskabsskatten på grundlag af skattepligtige indtægter, der bl.a. omfatter marginalindtægter, og deres beskatning først og fremmest er udformet som en stempelafgift, mens de sidstnævnte var fritaget for indkomstskatten og tilsyneladende også fra andre skatter og afgifter.

Endvidere [udelades] er det ikke blevet godtgjort, at den del af skatten, der ikke er blevet tilbagebetalt til investeringsfonden, ikke kan kræves tilbagebetalt af de deltagende investorer, selv om sagsøgeren ikke selv har mulighed for at opnå tilbagebetaling i sin hjemstat (Tyskland) af den indeholdte kildekat (i Portugal) som følge af sin status som skattefritaget institution.

Formålet med artikel 63 [udelades] TEUF [udelades] er at sikre de frie kapitalbevægelser såvel inden for det europæiske indre marked som mellem dette marked og tredjelande, idet det er forbudt at indføre enhver form for restriktion eller forskelsbehandling ved i den nationale lovgivning at foretage en differentieret skattemæssig behandling af enheder fra [andre medlemsstater] [udelades] eller tredjelande, som skaber ringere økonomiske vilkår for sådanne enheder, og som kan afskrække dem fra at investere i Portugal.

Skatteforvaltningen har endvidere anført, at det i den foreliggende sag ikke kan gøres gældende, at der er tale om sammenlignelige situationer set ud fra en objektiv synsvinkel, eftersom beskatningen af udbytte finder sted på grundlag af to forskellige mekanismer, og intet taler for, at den skattebyrde, der pålægges udbytte, som modtages af de kollektive investeringsforeninger, der er omfattet af skattefordelsordningens [udelades] artikel 22 [udelades], skulle være mindre end den skattebyrde, der pålægges udbytte, som sagsøgeren oppebærer i Portugal.

Der er tale om en tilsyneladende forskelsbehandling med hensyn til den måde, hvorpå udbytte, der udbetales af hjemmehørende selskaber til ikke-hjemmehørende kollektive investeringsforeninger, beskattes, men dette udgør ikke en materiel forskelsbehandling.

Skatteforvaltningen har konkluderet, at selv om der i henhold til den skattemæssige ordning, der gælder for kollektive investeringsforeninger, som er stiftet i henhold til den nationale lovgivning, er fritagelse for udbytte, der udbetales af hjemmehørende selskaber, udelukker denne skattemæssige ordning ikke, at disse indtægter kan beskattes, enten specifikt (selskabsskat) eller inden for rammerne af stempelafgiften, eftersom disse indtægter udgør en del af de nævnte kollektive investeringsforeningers bogførte nettoværdi, og det kan derfor ikke gøres gældende, at den situation, som disse kollektive investeringsforeninger befinder sig i, og den situation, som investeringsfonde, der er stiftet og hjemmehørende i andre [medlemsstater] [udelades], og som modtager udbytte fra Portugal, befinder sig i, grundlæggende er sammenlignelige set ud fra en objektiv synsvinkel.

De faktiske omstændigheder

Efter at have gennemgået den fremlagte dokumentation i sagen, lægges følgende omstændigheder til grund, idet parterne er enige heri:

1. Sagsøgeren er en kollektiv investeringsforening, som er stiftet ved en kontrakt i henhold til den tyske lovgivning, har hjemsted i Tyskland og administreres af et administrationsselskab for investeringsfonde, der ligeledes har sit hjemsted i Tyskland. Foreningen er selskabsskattepligtig i Portugal som ikke-hjemmehørende og uden fast forretningssted i dette land.
2. Der er tale om en selvstændig, åben investeringsfond, som er baseret på en kontrakt mellem administrationsselskabet, investorerne og den bank, der er ansvarlig for deponeringen af værdipapirerne, og foreningen har alene til formål at administrere, forvalte og investere sin formue.
3. Da der ikke er tale om et selskab, har den sagsøgende investeringsfond ingen forpligtelse til at lade sig registrere i det tyske handelsregister, hvorfor den ikke kan erhverve rettigheder og påtage sig forpligtelser.
4. I henhold til bestemmelserne i den tyske lovgivning på området forbliver investeringsfondens aktiver under fælles ejerskab med investorerne. Administrationsselskabet investerer fondens kapital i sit eget navn.
5. De kapitalandele, som investorerne erhverver, giver dem ingen stemmerettigheder eller beføjelser til at disponere over den sagsøgende kollektive investeringsforenings aktiver, idet denne beføjelse alene tilfalder administrationsselskabet, og investorerne har således alene ret til at oppebære det respektive udbytte eller på et hvilket som helst tidspunkt at anmode om indløsning af værdien af vedkommendes kapitalandele.
6. Såvel den sagsøgende investeringsfond som dets administrationsselskab er underlagt tilsyn af Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).
7. Sagsøgeren er en kollektiv investeringsforening med skattemæssigt hjemsted i Tyskland, som er underlagt selskabsskat i dette land, om end den er fritaget herfor i medfør af § 1, stk. 1, i den tyske selskabsskattelov – »German Corporate Income Tax« – og § 11, stk. 1, nr. 2, i den tyske investeringsskattelov – »German Investment Tax Act« – hvilket gør det umuligt for sagsøgeren at opnå refusion for de skatter, som den har afholdt i udlandet, ved skattegodtgørelse i forbindelse med international dobbeltbeskatning, eller at anmode om tilbagebetaling af de pågældende skatter.
8. I regnskabsårene 2015 og 2016 var sagsøgeren indehaver af kapitalandele i forskellige selskaber med hjemsted i Portugal, og disse kapitalandele var deponeret hos BNP Paribas Securities Services, som var ansvarlig for opbevaringen af sagsøgerens værdipapirer i Portugal.

9. Det udbytte, som sagsøgeren modtog i regnskabsårene 2015 og 2016 blev beskattet med en endelig kildeskat på 25%, jf. selskabsskattelovens artikel 87, [udelades] [stk.] 4, litra c), med et samlet beløb på 39 371,29 EUR, som blev indbetalt til staten ved erklæring nr. 80447153102 (december 2015) og nr. 80460582763 (maj 2016).
10. For så vidt angår regnskabsåret 2015 opnåede sagsøgeren tilbagebetaling af et beløb svarende til 5 065,98 EUR i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Portugal og Tyskland, hvori der er fastsat en sats på 15% i forbindelse med beskatning af udbytte.
11. Den 29. december 2017 anlagde sagsøgeren et administrativt søgsmål til prøvelse af de retsakter, hvorved der blev foretaget indeholdelse af kildeskat i form af selskabsskat for regnskabsårene 2015 og 2016, idet sagsøgeren nedlagde påstand om annullation af disse retsakter under henvisning til, at de indebar en direkte tilsidesættelse af EU-retten, og om anerkendelse af sin ret til tilbagebetaling af den uretmæssigt indbetalte skat i Portugal.
12. Afgørelsen om frifindelse i den administrative sag blev forkyndt for sagsøgeren den 13. november 2018.
13. Begæringen [udelades] [om voldgift] blev indgivet til CAAD den 12. februar 2019.
14. Sagsøgeren har nedlagt påstand om annullation af retsakterne vedrørende indeholdelse af kildeskat for det resterende beløb, dvs. 34 305,31 EUR.

Portugisisk skattelegislation af relevans for tvistens afgørelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder:

– Skattefordelsordningen

»Artikel 22 – Kollektive investeringsforeninger

1. Fonde, der investerer i værdipapirer eller i fast ejendom og selskaber, der investerer i værdipapirer eller i fast ejendom, og som er stiftet og driver virksomhed i henhold til den nationale lovgivning, er selskabsskattepligtige i henhold til denne artikel.

[...]

3. Ved beregningen af den skattepligtige indkomst tages der hverken hensyn til de i selskabsskattelovens artikel 5, 8 og 10 omhandlede indtægter, medmindre de pågældende indtægter hidrører fra enheder, der har hjemsted eller bopæl i et land, et område eller en region, som er omfattet af en betydeligt mere favorabel beskatningsordning, og som er opført på den liste, der er godkendt ved bekendtgørelse fra det kompetente regeringsmedlem på finans- og skatteområdet,

eller de udgifter, der er forbundet med sådanne indtægter, eller som er omhandlet i selskabsskattelovens artikel 23A, ligesom der ej heller tages hensyn til indtægter – inklusive fradrag herfor – og udgifter i forbindelse med administrationshonorarer eller andre former for honorarer, der udbetales til de i stk. 1 nævnte enheder.

[...]

6. De i stk. 1 nævnte enheder er fritaget for betaling af den kommunale del [af selskabsskatten] og det [dermed forbundne] statslige gebyr.

7. Når de i stk. 1 nævnte enheder, herunder også dem, der ikke har juridisk personlighed, deltager i fusioner, spaltninger eller tegninger, hvor modydelsen består i naturalydelse, finder selskabsskattelovens artikel 73, 74, 76 og 78 tilsvarende anvendelse, idet ordningen for tilførsel af aktiver i samme lovs artikel 73, stk. 3, skal finde anvendelse i forbindelse med tegninger, hvor modydelsen består i naturalydelse.

8. De specifikke skattesatser, som er fastsat i selskabsskattelovens artikel 88, finder tilsvarende anvendelse inden for rammerne af nærværende ordning.

[...]

10. Det er ikke nødvendigt at indeholde kildeskat i form af selskabsskat i forbindelse med de indtægter, der oppebæres af de i stk. 1. nævnte skattepligtige enheder.

[...]

14. Bestemmelserne i stk. 7 finder anvendelse på de i samme stk. nævnte transaktioner, når der ved disse deltager enheder, hvis hovedsæde, faktiske adresse eller hjemsted befinder sig på portugisisk område, i en anden EU-medlemsstat eller inden for det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, så længe der i sidstnævnte tilfælde foreligger en forpligtelse til administrativt samarbejde med hensyn til udveksling af oplysninger og bistand ved inddrivelse svarende til den, der findes inden for Den Europæiske Union.

15. Administrationsselskaberne for de i stk. 1 nævnte investeringselskaber eller -fonde hæfter solidarisk for skattegælden hos de investeringselskaber eller -fonde, som de administrerer.

[...].«

– Selskabsskatteloven

»Artikel 3 – Beregningsgrundlag

1. Selskabsskat pålægges:

[...]

d) indtægter i de kategorier, der medtages ved beregningen af fysiske personers indkomstskat, samt formueforøgelse, der opnås vederlagsfrit af de enheder, der er nævnt i artikel 2, stk. 1, litra c), og som ikke råder over et fast forretningssted, eller som råder over et sådant, men ikke har mulighed for at henføre indtægterne hertil.

[...]«

»Artikel 4 – Omfanget af skatteforpligtelsen

[...]

2. Juridiske personer og andre enheder, som hverken har fysisk adresse eller sit faktiske hovedsæde på portugisisk område, er alene underlagt selskabsskat for så vidt angår de indtægter, som de oppebærer på dette område.

3. I forbindelse med bestemmelserne i stk. 2 anses indtægter for at være oppebåret på portugisisk område, når de kan henføres til et fast forretningssted beliggende på dette område, og det samme gælder følgende indtægter, uanset om de opfylder denne betingelse eller ej:

[...]

c) de nedenfor opregnede indtægter, når udbetaleren har sit hjemsted, sin bopæl eller sit faktiske hovedsæde på portugisisk område, eller når udbetalingen heraf kan henføres til et fast forretningssted beliggende på dette område:

[...]

3) andre kapitalindtægter

[...]

»Artikel 87 – Skattesatser

[...]

4. Selskabsskattesatsen på indtægter hos enheder, der hverken har adresse eller faktisk hovedsæde på portugisisk område, eller som ikke råder over et fast forretningssted på dette område, hvortil sådanne indtægter kan henføres, er på 25% [...].«

»Artikel 88 – Specifikke skattesatser

[...]

11. Indtægter, som udbetales af enheder, der er underlagt selskabsskat, og som modtages af skattepligtige personer, der er begunstiget med en hel eller delvis skattefritagelse, beskattes specifikt med en sats på 23%, hvilket i dette tilfælde ligeledes omfatter kapitalindtægter, når de kapitalandele, der har dannet grundlag for modtagelsen af disse indtægter, ikke har været den samme skattepligtige person i hænde uafbrudt i det år, der er gået forud for udbetalingen, og ikke opbevares længe nok til at udfylde den periode.

[...]«

Artikel 94 – Kildebeskatning

1. Der indeholdes kildeskat i form af selskabsbeskatning af følgende indtægter oppebåret på portugisisk område:

[...]

c) kapitalindtægter, som ikke er omfattet af de foregående litra, og indtægter af fast ejendom, således som disse begreber er defineret i forbindelse med indkomstskatten for fysiske personer, når den betalingspligtige i forbindelse med sådanne indtægter er selskabsskattepligtig, eller når de udgør en udgift i forbindelse med den erhvervsmæssige virksomhed hos indkomstskattepligtige, der fører regnskab eller er forpligtede til at føre regnskab

[...]

3. Kildebeskatningen har karakter af a conto-betaling af den pågældende skat, bortset fra i nedennævnte tilfælde, hvor den har fuldt frigørende virkning:

[...]

b) Når modtageren af indtægterne – dog med undtagelse af indtægter af fast ejendom – er en enhed, der ikke er hjemmehørende og ikke råder over et fast forretningssted på portugisisk område, eller råder over et sådant, men det ikke er muligt at henføre indtægterne til det pågældende forretningssted.

[...]

5. Indeholdelser, der i henhold til stk. 3 er [udelades] endelige, er undtaget fra bestemmelserne i det foregående stk. og er underlagt de i artikel 87 fastsatte skattesatser.

6. Pligten til at foretage kildebeskatning i form af selskabsskat indtræder på den dato, hvorpå der i henhold til lov om indkomstskat for fysiske personer indtræder en identisk forpligtelse, eller – i mangel heraf – på den dato, hvorpå indtægterne stilles til rådighed for den begunstigede, idet de indeholdte beløb skal indbetales til staten senest den 20. i måneden efter den måned, hvori indeholdelsen har

fundet sted, på de vilkår, der er fastsat i lov om indkomstskat for fysiske personer eller i gennemførelsesbestemmelserne herfor.

[...]

– Lov om stempelafgift – den almindelige tarif

»Artikel 29 – Den bogførte nettoværdi af kollektive investeringsforeninger, der er omfattet af anvendelsesområdet for skattefordelsordningens artikel 22:

Artikel 29, stk. 1. Kollektive investeringsforeninger, som udelukkende investerer i pengemarkedsinstrumenter og indlån: 0,0025% af den bogførte nettoværdi pr. kvartal.

Artikel 29, stk. 2. Øvrige kollektive investeringsforeninger: 0,0125% af den bogførte nettoværdi pr. kvartal«.

I lyset af ovenstående anmoder denne [udelades] [voldgifts]ret [udelades], som er beklædt med én dommer, Den Europæiske Unions Domstol om at tage stilling til følgende præjudicielle spørgsmål i overensstemmelse med artikel 267 [udelades] TEUF, litra a):

- 1) Er artikel 56 [EF] (nu artikel 63 TEUF) om kapitalens frie bevægelighed eller artikel 49 [EF] (nu artikel 56 TEUF) om den frie udveksling af tjenesteydelser til hinder for en beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede, der er indeholdt i artikel 22 i Estatuto dos Benéficos Fiscais (skattefordelsordningen), hvorefter der skal foretages endelig kildebeskatning af udbytte, der udbetales af portugisiske selskaber til kollektive investeringsforeninger, som ikke er hjemmehørende i Portugal, og som er stiftet i andre EU-[medlemsstater] [udelades], mens de kollektive investeringsforeninger, som er stiftet i henhold til den portugisiske skattelovgivning, og som har skattemæssigt hjemsted i Portugal, kan opnå fritagelse for den kildebeskatning, der foretages af de nævnte indtægter?
- 2) Ved at kræve kildebeskatning af udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende kollektive investeringsforeninger, og give hjemmehørende kollektive investeringsforeninger mulighed for at opnå fritagelse for en sådan kildebeskatning, indebærer den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning da en mindre gunstig behandling for udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende kollektive investeringsforeninger, for så vidt som disse ikke har nogen som helst mulighed for at opnå en sådan fritagelse?
- 3) Er den gældende beskatningsordning for deltagere i kollektive investeringsforeninger relevant i forbindelse med bedømmelsen af, om den portugisiske lovgivning indebærer en forskelsbehandling, når den foreskriver en specifik og forskellig behandling i) for (hjemmehørende) kollektive investeringsforeninger og ii) for de pågældende deltagere i de kollektive investeringsforeninger? Eller er det ved fastlæggelsen af

omstændighedernes sammenlignelige karakter i forbindelse med bedømmelsen af, om den nævnte lovgivning indebærer en forskelsbehandling, alene nødvendigt at tage hensyn til den gældende lovgivning for selve investeringsselskaberne, når det tages i betragtning, at beskatningsordningen for de hjemmehørende kollektive investeringsforeninger på ingen måde påvirkes af eller ændres alt efter, om deres deltagere er hjemmehørende i Portugal eller ej?

- 4) Er forskelsbehandling mellem kollektive investeringsforeninger, som er henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i Portugal, tilladt, når det tages i betragtning, at fysiske eller juridiske personer, som er hjemmehørende i Portugal, og som ejer kapitalandele i (hjemmehørende og ikke-hjemmehørende) kollektive investeringsforeninger, i begge tilfælde er underlagt (og som hovedregel ikke er fritaget for) beskatning af indtægter, der udbetales af kollektive investeringsforeninger, selv om de ikke-hjemmehørende deltagere er underlagt en højere beskatning?
- 5) I betragtning af, at den forskelsbehandling, der er genstand for den foreliggende tvist, vedrører en forskel i beskatningen af indtægter hidrørende fra udbytte, som udbetales af hjemmehørende kollektive investeringsforeninger til deres deltagere, er det da lovligt – med henblik på at bedømme om beskatning af indtægterne er sammenlignelig – at tage hensyn til andre skatter, afgifter eller gebyrer, som opstår i forbindelse med de af de kollektive investeringsforeninger foretagne investeringer? Er det navnlig lovligt og tilladt i forbindelse med bedømmelsen af den sammenlignelige karakter at tage hensyn til indvirkningen af formueskat, skat af udgifter eller andre former for skat, og dermed ikke alene skatten på de kollektive investeringsforeningers indtægter, herunder eventuelle særlige skatter og afgifter?

På grundlag af nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse, som skal vedlægges kopier af [voldgifts]begæringen [udelades] og af skatteforvaltningens svarskrift, udsættes den foreliggende sag i henhold til bestemmelserne i artikel 269, stk. 1, litra c), og artikel 272, stk. 1, i Código de Processo Civil (den portugisiske civilproceslov).

Lissabon, den 9. juli 2019

Voldgiftsmanden

(Mariana Vargas)