

Rechtssache C-545/19

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

17. Juli 2019

Vorlegendes Gericht:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Datum der Vorlageentscheidung:

9. Juli 2019

Klägerin:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Beklagte:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

CAAD: Schiedsverfahren in Steuerangelegenheiten

... [nicht übersetzt]

Gegenstand: Körperschaftsteuer – Besteuerung von an Organismen für gemeinsame Anlagen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (Deutschland) ausgeschütteten Dividenden – Art. 22 des Estatuto dos Benefícios Fiscais (Regelung über Steuervergünstigungen – EBF)

SCHIEDSSPRUCH

(Vorabentscheidungsersuchen – Art. 267 Buchst. a AEUV)

Im vorliegenden Schiedsverfahren geht es darum, festzustellen, ob eine nationale Regelung, nach der gemäß Art. 22 ... [nicht übersetzt] EBF Dividenden, die von in Portugal ansässigen Körperschaften an Organismen für gemeinsame Anlagen mit Sitz in Portugal ausgeschüttet werden, die nach portugiesischem Recht gegründet wurden und tätig sind, von der Körperschaftsteuer befreit sind, während gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. d, Art. 4 ... [nicht übersetzt] [Abs. 2] und ... [nicht

übersetzt] Abs. 3 Buchst. c, Art. 87 Abs. 4 sowie Art. 94 Abs. 1 Buchst. c, Abs. 3 Buchst. b, Abs. 5 und Abs. 6 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Körperschaftsteuergesetz) Dividenden, die in Portugal ansässige Körperschaften an Organismen für gemeinsame Anlagen ausschütten, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ... (nicht übersetzt) der Europäischen Union (... [nicht übersetzt] EU), hier Deutschland, haben und daher auch nicht nach portugiesischem Recht gegründet wurden, mit 25 % durch endgültigen Abzug an der Quelle besteuert werden, mit den Vorschriften des Vertrags über die Arbeitsweise der Union vereinbar ist.

Die Klägerin, **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, ein nach deutschem Recht gegründeter Organismus für gemeinsame Anlagen mit der portugiesischen Steuernummer 712 171 860 und Sitz ... [nicht übersetzt] [in] Deutschland, der durch die Verwaltungsgesellschaft ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH mit Sitz an derselben Adresse vertreten wird, hat gegen die Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollverwaltung) ... [nicht übersetzt] [Schieds-]Klage mit dem Antrag erhoben, festzustellen, dass die Verwaltungsakte zum Abzug der Körperschaftsteuer an der Quelle für die Steuerjahre 2015 und 2016 rechtswidrig waren, und diese Verwaltungsakte aufzuheben, da sie gesetzeswidrig seien, weil die anwendbaren nationalen Vorschriften ... [nicht übersetzt] [radikal] gegen Art. 63 ... [nicht übersetzt] AEUV verstießen und den Grundsatz des Verbots von Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit (Art. 18 AEUV) ... [nicht übersetzt] verletzten.

Vorbringen der Parteien

Die Klägerin trägt zusammengefasst Folgendes vor: **[Or. 2]**

Die Dividenden seien als Einkünfte aus finanziellen Erträgen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 Buchst. c des Körperschaftsteuergesetzes anzusehen.

Nach der nationalen Regelung unterlägen sämtliche von einer im Inland ansässigen Körperschaft an einen ebenfalls in Portugal ansässigen Steuerpflichtigen ausgeschütteten Dividenden einer Quellensteuer in Höhe von 25 % für die letztlich geschuldete Steuer.

Allerdings seien nach den portugiesischen Vorschriften gegründete Organismen für gemeinsame Anlagen zum Zeitpunkt der Erfüllung der Steuertatbestände gemäß Art. 22 Abs. 3 EBF in der nach Änderung durch das Decreto-Lei 7/2015 vom 13. Januar 2015 für nach dem 1. Juli 2015 erhaltene Erträge geltenden Fassung im Hinblick auf an sie ausgeschüttete Dividenden von der Körperschaftsteuer befreit gewesen.

Um einen Investmentfonds nach den Vorschriften der nationalen Rechtsordnung (Regime Geral dos OIC [Allgemeine Regelung über Organismen für gemeinsame Anlagen], angenommen durch das Gesetz Nr. 16/2015, geändert durch das Decreto-Lei Nr. 124/2015 vom 7. Juli 2015) zu gründen, sei es erforderlich, dass

dieser seinen Sitz in Portugal habe, wodurch es ausgeschlossen sei, dass ein in einem anderen ... [nicht übersetzt] [Mitgliedstaat] der Union ansässiger Organismus für gemeinsame Anlagen nach den nationalen Vorschriften gegründet worden sei und in den Genuss der Steuerbefreiung nach Art. 22 EBF komme.

Die Gründung eines Organismus für gemeinsame Anlagen sei in Portugal gemäß Art. 19 Abs. 1 der Allgemeinen Regelung über Organismen für gemeinsame Anlagen ohne die Genehmigung der Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde, im Folgenden: CMVM) möglich, müsse jedoch unter der Aufsicht der CMVM zahlreiche Voraussetzungen erfüllen, was bei nach dem Recht ... [nicht übersetzt] anderer [Mitgliedstaaten] ... [nicht übersetzt] der Union gegründeten Organismen für gemeinsame Anlagen, die in ihren jeweiligen Sitzstaaten den Aufsichtsbefugnissen der entsprechenden Behörden unterlägen, nicht der Fall sei.

In den Steuerjahren 2015 (ab Juli) und 2016 habe ein nach der Allgemeinen Regelung über Organismen für gemeinsame Anlagen gegründeter Organismus, wenn er Dividenden von in Portugal ansässigen Gesellschaften erhalten habe, einer günstigeren steuerlichen Regelung unterlegen als derjenigen, die auf nach den Vorschriften eines anderen ... [nicht übersetzt] [Mitgliedstaats] der Union gegründete Organismen für gemeinsame Anlagen anwendbar gewesen sei, die Dividenden portugiesischer Herkunft erhalten hätten.

Diese Tatsache sei im Fall der Klägerin von besonderer Wichtigkeit, weil sie in ihrem Sitzstaat (Deutschland) die an der Quelle (Portugal) abgezogene Steuer nicht zurückerhalten könne, da sie dort den Status einer steuerbefreiten Einrichtung habe.

Wie der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem Urteil in der Rechtsache ... [nicht übersetzt] C-35/98, Verkooijen, festgestellt habe, stellten die von in Portugal ansässigen Gesellschaften an die Klägerin ausgeschütteten Dividenden Kapitalbewegungen im Sinne von Art. 63 AEUV und der Richtlinie 88/361/EWG vom 24. Juni 1988 dar.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs seien im Licht des Unionsrechts zur Beurteilung, ob eine Diskriminierung vorliege, folgende Kriterien heranzuziehen: i) vergleichbare Sachverhalte dürften nicht **[Or. 3]** unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass die Differenzierung objektiv gerechtfertigt werden könne und im Hinblick auf den mit den nationalen Vorschriften verfolgten Zweck verhältnismäßig sei (... [nicht übersetzt] Ruckdeschel, ... [nicht übersetzt] 16/77, ... [nicht übersetzt]; ... [nicht übersetzt] Bachmann, ... [nicht übersetzt] 204/90); ii) in manchen Fällen, die formell den Anschein einer Diskriminierung erweckten, liege materiell doch keine solche vor (... [nicht übersetzt] 13/63, [Kommission/Italien] ... [nicht übersetzt]); iii) Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit seien verboten, da sie Beschränkungen der im Vertrag über die Arbeitsweise der Union vorgesehenen Grundfreiheiten darstellten; das Verbot müsse jegliche Form der Diskriminierung sowie sämtliche

Unterscheidungskriterien umfassen, die zu demselben Ergebnis führen können (Urteil Commerzbank, ... [nicht übersetzt] C-330/91), und iv) zur Bestimmung, ob eine nationale Vorschrift diskriminierend sei, sei es nicht erforderlich, dass diese eine bedeutende Zahl von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten betreffe (... [nicht übersetzt] O'Flynn, ... [nicht übersetzt] C-237/94, 1996, ... [nicht übersetzt]).

Aus der unionsrechtlichen Rechtsprechung ergebe sich, dass das in Art. 63 AUEV enthaltene allgemeine Verbot sowohl unmittelbare als auch mittelbare Beschränkungen erfasse, einschließlich Verwaltungsmaßnahmen und -leitlinien im Zusammenhang mit Investitionen jedweder Art.

Im konkreten Fall könnte man zu der Ansicht neigen, dass sich die Klägerin, da sie nicht in Portugal gegründet worden sei, nicht in einer Situation befinde, die mit der eines inländischen Organismus für gemeinsame Anlagen vergleichbar sei. Allerdings gehe es hier um eine diskriminierende Behandlung in Bezug auf den freien Kapitalverkehr und den Zugang zum Kapitalmarkt, die allein auf dem Kriterium der Staatsangehörigkeit beruhe, und unter diesem Gesichtspunkt befänden sich die Klägerin und die in Portugal ansässigen Organismen für gemeinsame Anlagen in einer vergleichbaren Situation.

Obwohl mit den nationalen Rechtsvorschriften keine Maßnahmen zur Bekämpfung von Missbrauch eingeführt werden sollten, hinderten sie die Klägerin daran, in den Genuss der Befreiung von der Körperschaftsteuer zu gelangen, da sie von Rechts wegen in Portugal keinen Fonds gründen könne, weil ihre Verwaltungsgesellschaft dort nicht ihren Sitz habe.

Daraus ergebe sich eine diskriminierende Behandlung und eine klare, nach Art. 63 AEUV und Art. 1 der Richtlinie 88/361 verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, da die jetzige Klägerin für die in Portugal an sie ausgeschütteten Dividenden Steuern zahlen müsse, während nach portugiesischem Recht gegründete Organismen für gemeinsame Anlagen für dieselben Einkünfte von der Steuer befreit seien (vgl. die Urteile des Gerichtshofs in den Rechtssachen C-338/11 bis C-347/11, ... [nicht übersetzt] Santander Asset Management SGIIC, S. A., und in der Rechtssache C-480/16, ... [nicht übersetzt] Fidelity Funds).

In diesem Sinne vertritt die Klägerin die Ansicht, Art. 22 EBF ... [nicht übersetzt] stehe im Widerspruch zum Recht der Europäischen Union, da er gegen die Vorschriften des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union [Or. 4] über den Grundsatz des Verbots der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit und gegen die in Art. 63 AEUV vorgesehene Kapitalverkehrsfreiheit verstoße.

Die Steuer- und Zollverwaltung entgegnet hierauf:

Die Klägerin habe zwei Aspekte nicht erwähnt, die für eine umfassende Darstellung der Besteuerung von Organismen für gemeinsame Anlagen von erheblicher Bedeutung seien:

- Der erste stehe im Zusammenhang mit der gesetzgeberischen Entscheidung, die diese Steuerpflichtigen mit der Körperschaftsteuer treffende Steuerlast zu „verringern“, indem bei der Bemessungsgrundlage nach Art. 22 Abs. 3 EBF diejenigen Einkünfte unberücksichtigt blieben, die bei Organismen für gemeinsame Anlagen üblicherweise anfielen, nämlich Einkünfte aus Kapitalvermögen (Art. 5 des Körperschaftsteuergesetzes), Einkünfte aus Grundvermögen (Art. 8 dieses Gesetzes) und Wertzuwächse (Art. 10 dieses Gesetzes). Darüber hinaus sehe die Vorschrift eine Steuerbefreiung hinsichtlich der Kommunalabgabe und hinsichtlich des dem Staat zustehenden Steuerzuschlags vor (Art. 22 Abs. 6 EBF). Die Steuerlast verlagere sich damit in den Bereich der Steuer auf beurkundete Rechtsakte (Stempelsteuer) (in deren allgemeine Tabelle die Position 29 aufgenommen worden sei, die für jedes Quartal eine Besteuerung zu einem Steuersatz von 0,0025 % des Gesamtnettopflichtbetrags derjenigen Organismen für gemeinsame Anlagen vorsehe, die mit Geldmarktinstrumenten und Einlagen operierten, und zu einem Steuersatz von 0,0125 % des Gesamtnettopflichtbetrags aller übrigen Organismen für gemeinsame Anlagen. Demnach könne die Bemessungsgrundlage in diesem Fall ausgeschüttete Dividenden enthalten, was nur Organismen für gemeinsame Anlagen betreffe, die in den Anwendungsbereich von Art. 22 EBF fielen, von dem Organismen für gemeinsame Anlagen, die nach dem Recht eines anderen Staats gegründet worden seien und danach ihre Tätigkeit ausübten, nicht erfasst würden);

- der zweite Aspekt, der übergangen worden sei, stehe im Zusammenhang mit der speziellen Besteuerung nach Art. 88 ... [nicht übersetzt] Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes und Art. 22 ... [nicht übersetzt] Abs. 8 EBF, zu einem Steuersatz von 23 % der an Organismen für gemeinsame Anlagen mit Sitz in Portugal gezahlten Dividenden, wenn die Beteiligungen, die zu den Gewinnen geführt hätten, während des Zeitpunkts der Zurverfügungstellung derselben vorausgehenden Jahres nicht ununterbrochen vom selben Steuerpflichtigen und nicht für die zur Vollendung dieses Zeitraums erforderliche Zeit gehalten worden seien.

Hinsichtlich der steuerlichen Regelung für bis zum 31. Dezember 2017 in Deutschland aufgelegte Investmentfonds trägt die Beklagte unter Hinweis auf Informationen, die sie auf der Website Deloitte tax@hand, abrufbar unter www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised abgerufen habe, Folgendes vor:

- a) Nach den deutschen Rechtsvorschriften gegründete Investmentfonds seien bis zum 31. Dezember 2017 generell als steuertransparente Anlageinstrumente behandelt worden, so dass die von ihnen generierten Einkünfte bei den Anlegern in Deutschland besteuert worden seien, und zwar unabhängig davon, ob sie ausgeschüttet worden seien oder nicht; **[Or. 5]**
- b) ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge hätten (ebenso wie außerordentliche Erträge) generell als Einkünfte aus Kapitalvermögen

gegolten und seien mit einem festen Steuersatz von 25 % besteuert worden, zu dem ein Solidaritätszuschlag und – im Fall der Kirchensteuerpflichtigkeit – die Kirchensteuer hinzugekommen seien, und zwar bis zu einem Satz von maximal 28,625 %; gleichzeitig sei der Investmentfonds verpflichtet gewesen, tages- bzw. jahresaktuell Angaben über steuerlich relevante Informationen zu veröffentlichen.

Somit seien die Steuerregelungen für nach den portugiesischen Vorschriften gegründete Organismen für gemeinsame Anlagen und für Organismen für gemeinsame Anlagen, die in Deutschland gegründet worden seien und dort ihren Sitz hätten, nicht allgemein vergleichbar ... [nicht übersetzt], da Erstere im Rahmen der Körperschaftsteuer für ihre steuerpflichtigen Gewinne besteuert würden, in die marginale Einkünfte einfließen, und ihre Besteuerung hauptsächlich über die Steuer auf beurkundete Rechtsakte erfolge, wohingegen Letztere von der Steuer auf ihre Erträge und offenbar auch von anderen Steuern befreit seien.

Auch ... [nicht übersetzt] sei keineswegs nachgewiesen, dass, obwohl die Klägerin selbst in ihrem Sitzstaat (Deutschland) für die an der Quelle (Portugal) abgezogene Steuer infolge ihrer Steuerbefreiung keine Rückerstattung erhalte, nicht die an ihr beteiligten Anleger diesen nicht an den Fonds erstatteten Teil der Steuer wiedererlangen könnten.

Der Normzweck von Art. 63 ... [nicht übersetzt] AEUV ... [nicht übersetzt] bestehe darin, den freien Kapitalverkehr sowohl innerhalb des europäischen Binnenmarkts als auch zwischen dem Binnenmarkt und Drittstaaten zu gewährleisten. Deshalb sei jede Beschränkung oder Diskriminierung, die dadurch entstehe, dass nach den Vorschriften des nationalen Rechts Körperschaften aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erführen ... [nicht übersetzt], und für sie zu schlechteren finanziellen Konditionen führe und sie deshalb davon abhalten könnte, in Portugal zu investieren, verboten.

Im vorliegenden Fall könne man nicht behaupten, es lägen objektiv vergleichbare Situationen vor, da die Besteuerung der Dividenden nach unterschiedlichen Modalitäten erfolge und nichts darauf hindeute, dass die steuerliche Belastung der Dividenden, die die unter den Anwendungsbereich von Art. 22 ... [nicht übersetzt] EBF ... [nicht übersetzt] fallenden Organismen für gemeinsame Anlagen erhielten, geringer ausfallen könne als die steuerliche Belastung der Dividenden, die die Klägerin in Portugal erhalte.

Bei dieser Besteuerungsform der Dividenden, die von in Portugal ansässigen Gesellschaften an nicht ansässige Organismen für gemeinsame Anlagen ausgeschüttet würden, liege somit lediglich der Anschein einer Diskriminierung, aber keine materielle Diskriminierung vor.

Die Steuerregelung, die auf die nach portugiesischem Recht gegründeten Organismen für gemeinsame Anlagen anzuwenden sei, schließe, obwohl sie die Steuerbefreiung der von im Inland ansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden vorsehe, die Besteuerung dieser Einkünfte, sei es in spezieller Form (Körperschaftsteuer), sei es im Rahmen der Steuer auf beurkundete Rechtsakte, nicht aus, da diese Einkünfte in den Nettobuchwert der Organismen für gemeinsame Anlagen einbezogen würden. Man könne daher im Wesentlichen nicht davon ausgehen, dass die Situation, in der sich diese Organismen für gemeinsamen Anlagen befänden, und die Situation der in anderen Mitgliedstaaten gegründeten und ansässigen Investmentfonds ... [nicht übersetzt] [Or. 6], die Dividenden portugiesischer Herkunft bezögen, objektiv vergleichbar seien.

Sachverhalt

Nach Prüfung der zu den Akten gereichten schriftlichen Nachweise sieht das Gericht – mit Zustimmung der Parteien – folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

1. Die Klägerin ist ein Organismus für gemeinsame Anlagen, der durch einen Vertrag nach deutschem Recht gegründet wurde, in Deutschland seinen Sitz hat und von einer Investmentfondsverwaltungsgesellschaft verwaltet wird, die ihren Sitz ebenfalls in Deutschland hat. Sie unterliegt in Portugal als steuerlich nicht im Inland ansässige und dort nicht über eine feste Niederlassung verfügende Gesellschaft der Körperschaftsteuer.
2. Die Klägerin ist ein unabhängiger offener Investmentfonds auf der Grundlage eines Vertrags zwischen der Verwaltungsgesellschaft, den Anlegern und der für das Wertpapierdepot verantwortlichen Bank, dessen Zweck ausschließlich in der Verwaltung, dem Management und der Anlage seines Vermögens besteht.
3. Da er nicht in Form einer Gesellschaft aufgelegt wurde, trifft den klagenden Investmentfonds keine Verpflichtung zur Eintragung ins deutsche Handelsregister, da er nicht Träger von Rechten und Pflichten sein kann.
4. Nach den einschlägigen deutschen Rechtsvorschriften sind die Anleger Miteigentümer des Investmentfondsvermögens; das Fondskapital legt die Verwaltungsgesellschaft in eigenem Namen an.
5. Die von den Anlegern erworbenen Anteile geben diesen keine Stimmrechte oder Verfügungsbefugnisse über Vermögenswerte der Klägerin; diese liegen ausschließlich bei der Verwaltungsgesellschaft, und den Anleger steht lediglich das Recht auf den Bezug der Dividenden bzw. darauf zu, jederzeit den Wert der Anteile rückerstattet zu erhalten.
6. Sowohl der klagende Investmentfonds als auch seine Verwaltungsgesellschaft unterliegen der Aufsicht der *Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht* (BaFin).

7. Die Klägerin ist eine steuerlich in Deutschland ansässige Körperschaft und unterliegt dort der Körperschaftsteuer, wengleich sie nach § 1 Abs. 1 des deutschen Körperschaftsteuergesetzes und § 11 Abs. 1 und 2 des Investmentsteuergesetzes von dieser Steuer befreit ist, was sie daran hindert, im Ausland gezahlte Steuern in Form eines Steuerguthabens aufgrund einer internationalen Doppelbesteuerung zurückzuerhalten oder eine Rückerstattung zu beantragen. [Or. 7]
8. In den Jahren 2015 und 2016 besaß die Klägerin Beteiligungen an verschiedenen Gesellschaften mit Sitz in Portugal; für die Verwahrung der in Portugal gehaltenen Titel war die BNP Paribas Securities Services verantwortlich.
9. Die Dividenden, die die Klägerin in den Jahren 2015 und 2016 erhielt, wurden endgültig durch Abzug an der Quelle zu einem Steuersatz von 25 % nach Art. 87 ... [nicht übersetzt] [Abs.] 4, Buchst. c des [portugiesischen] Körperschaftsteuergesetzes mit einem Gesamtbetrag von 39 371,29 Euro besteuert, der über die Steuerklärungen Nr. 80447153102 (Dezember 2015) und Nr. 80460582763 (Mai 2016) an den Staat abgeführt wurde.
10. Für das Jahr 2015 wurde der Klägerin nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und Portugal, in dem ein Steuersatz von 15 % für die Besteuerung von Dividenden festgelegt ist, ein Betrag von 5 065,98 Euro zurückerstattet.
11. Am 29. Dezember 2017 legte die Klägerin einen verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelf gegen die Verwaltungsakte ein, aufgrund derer der Abzug der Körperschaftsteuer an der Quelle für die Steuerjahre 2015 und 2016 erfolgt war. In diesem Rechtsbehelf beantragte sie die Aufhebung dieser Verwaltungsakte mit der Begründung, diese verletzen unmittelbar das Unionsrecht, sowie die Zuerkennung eines Rechts auf Rückerstattung der in Portugal rechtsgrundlos entrichteten Steuer.
12. Die Zurückweisung des verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfs wurde der Klägerin am 13. November 2018 zugestellt.
13. Die schiedsgerichtliche Klage ... [nicht übersetzt] ging beim CAAD am 12. Februar 2019 ein.
14. Die Klägerin beantragt die Aufhebung der Verwaltungsakte zum Abzug der Körperschaftsteuer an der Quelle hinsichtlich des restlichen Betrages, d. h., 34 305,31 Euro.

Für die Entscheidung des Rechtsstreits relevante Steuervorschriften, die zum maßgeblichen Zeitpunkt in Kraft waren:

- Estatuto dos Benefícios Fiscais

„Art. 22 – Organismen für gemeinsame Anlagen

1 – Nach den portugiesischen Vorschriften gegründete und tätige Wertpapier- und Immobilienfonds sowie Wertpapier- und Immobilieninvestmentgesellschaften unterliegen nach Maßgabe dieses Artikels der Körperschaftsteuer.

...

*3 – Bei der Ermittlung der steuerbaren Gewinne sind Einkünfte nach den Art. 5, 8 und 10 des Körperschaftsteuergesetzes nicht zu berücksichtigen, es sei denn, diese stammen von Körperschaften, die in einem Land, Gebiet oder in einer Region ansässig sind oder ihren Verwaltungssitz haben, in denen eine wesentlich günstigere steuerliche Regelung gilt; diese ergeben sich aus der durch Erlass des für Finanzen zuständigen Regierungsmitglieds **[Or. 8]** angenommenen Aufstellung. Gleichfalls nicht zu berücksichtigen sind Kosten, die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehen oder die in Art. 23-A des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehen sind, sowie die Einkünfte – einschließlich der Abzüge – bzw. die Kosten im Zusammenhang mit Management- oder sonstige Provisionen, die an die in Abs. 1 genannten Körperschaften entrichtet werden.*

...

6 – Die in Abs. 1 genannten Körperschaften sind von der Zahlung der Kommunalabgabe sowie des dem Staat zustehenden Steuerzuschlags befreit.

7 – Auf Verschmelzungen, Spaltungen und Zeichnungen mit Sacheinlagen, an denen in Abs. 1 genannte Körperschaften beteiligt sind, sind, auch wenn diese keine Rechtspersönlichkeit haben, die Art. 73, 74, 76 und 78 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden. Für Zeichnungen mit Sacheinlagen gilt die Regelung des Körperschaftsteuergesetzes über die Einbringung von Unternehmensteilen (Art. 73 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz).

8 – Die speziellen Steuersätze nach Art. 88 des Körperschaftsteuergesetzes finden im Rahmen der vorliegenden Regelung entsprechend Anwendung.

...

10 – Es besteht keine Verpflichtung zum Abzug der Körperschaftsteuer an der Quelle in Bezug auf Einkünfte der in Abs. 1 genannten Steuerpflichtigen.

...

14 – Abs. 7 ist auf die dort genannten Rechtsgeschäfte anzuwenden, wenn daran Körperschaften beteiligt sind, deren Sitz, tatsächliche Geschäftsleitung oder Verwaltungssitz sich im portugiesischen Hoheitsgebiet oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum befindet, im letzten Fall jedoch nur, wenn eine Verpflichtung zur administrativen Zusammenarbeit hinsichtlich des Austauschs von Informationen und der

Unterstützung bei der Erhebung der Steuer besteht, die derjenigen, die innerhalb der Europäischen Union gilt, entspricht.

15 – Die Körperschaften, die in Abs. 1 genannte Gesellschaften oder Fonds verwalten, haften als Gesamtschuldner mit für die Steuerschulden der Gesellschaften oder Fonds, mit deren Verwaltung sie betraut sind.

...“

- Körperschaftsteuergesetz

„Art. 3 – Bemessungsgrundlage

1 – Der Körperschaftsteuer unterliegen:

...

d) Einkünfte der verschiedenen Kategorien, für die bei natürlichen Personen die Einkommensteuer erhoben wird, sowie unentgeltlich erlangte Vermögenszuwächse von Körperschaften nach Abs. 1 Buchst. c des vorstehenden Artikels, die keine feste Niederlassung besitzen bzw. die eine feste Niederlassung besitzen, der diese Vermögenszuwächse jedoch nicht zugerechnet werden können.

...“

„Art. 4 – Umfang der Steuerpflicht

... [Or. 9]

2 – Juristische Personen und sonstige Körperschaften, die weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Geschäftsleitung im portugiesischen Hoheitsgebiet haben, unterliegen der Körperschaftsteuer nur hinsichtlich ihrer in Portugal erzielten Einkünfte.

3 – Für die Zwecke des vorstehenden Absatzes gelten als in Portugal erzielte Einkünfte diejenigen Einkünfte, die einer in Portugal befindlichen festen Niederlassung zugerechnet werden können, sowie die diese Voraussetzung nicht erfüllenden Einkünfte, die nachfolgend aufgeführt sind:

...

c) die folgenden Einkünfte, wenn die Person, die diese zahlt, ihren Wohnsitz, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Geschäftsleitung im portugiesischen Hoheitsgebiet hat oder wenn ihre Zahlung einer festen Niederlassung im portugiesischen Hoheitsgebiet zugerechnet werden kann:

...

3. sonstige Kapitalerträge;

...“

„Art. 87 – Steuersätze

...

4 – Auf Einkünfte von Körperschaften, die weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Geschäftsleitung im portugiesischen Hoheitsgebiet haben noch dort über eine feste Niederlassung verfügen, der diese Einkünfte zugerechnet werden können, ist ein Körperschaftsteuersatz von 25 % anzuwenden ...“

„Art. 88 – Spezielle Steuersätze

...

11. Gewinne, die von der Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaften an Steuerpflichtige ausgeschüttet werden, die in den Genuss einer vollständigen oder teilweisen Steuerbefreiung kommen, in diesem Fall einschließlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, werden speziell mit einem Steuersatz von 23 % besteuert, wenn die Beteiligungen, die zu den Gewinnen geführt haben, während des dem Zeitpunkt der Zurverfügungstellung derselben vorausgehenden Jahres nicht ununterbrochen vom selben Steuerpflichtigen und nicht für die zur Vollendung dieses Zeitraums erforderliche Zeit gehalten worden sind.

...“

„Art. 94 – Abzug an der Quelle

1 – Folgende im portugiesischen Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte unterliegen der Körperschaftsteuer durch Abzug an der Quelle:

...

c) Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter die vorstehenden Buchstaben fallen, sowie Einkünfte aus Grundvermögen nach den für die Einkommensteuer geltenden Definitionen, wenn der Schuldner dieser Einkünfte körperschaftsteuerpflichtig ist oder wenn diese Einkünfte Kosten im Zusammenhang mit der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit einkommenssteuerpflichtiger Personen darstellen, die über eine Buchhaltung verfügen bzw. verfügen müssen;

...

3 – Abzüge an der Quelle gelten als Abschlagszahlungen auf die Steuer, mit Ausnahme der folgenden Fälle, in denen sie endgültigen Charakter haben:
[Or. 10]

...

b) wenn die Person, die die Einkünfte – mit Ausnahme von Einkünften aus Grundvermögen – erhält, eine nicht in Portugal ansässige Körperschaft ist, die über keine feste Niederlassung im portugiesischen Hoheitsgebiet verfügt oder über eine solche Niederlassung verfügt, der die Einkünfte jedoch nicht zugerechnet werden können.

...

5 – Vom vorstehenden Absatz ausgenommen sind Abzüge, die nach Abs. 3 endgültigen ... [nicht übersetzt] Charakter haben; auf diese sind die in Art. 87 vorgesehenen entsprechenden Steuersätze anzuwenden.

6 – Die Verpflichtung zum Abzug der Körperschaftsteuer an der Quelle entsteht am dem Tag, der für die entsprechende Verpflichtung im Einkommenssteuergesetz vorgesehen ist, bzw. in Ermangelung einer solchen Bestimmung an dem Tag, an dem die Erträge zur Verfügung gestellt werden; die abgezogenen Beträge sind bis zum 20. Tag des auf ihren Abzug folgenden Monats nach Maßgabe des Einkommenssteuergesetzes oder dieses ergänzender Vorschriften an den Staat abzuführen.

...“

- Gesetz über die Steuer auf beurkundete Rechtsakte – Allgemeine Tabelle

„29 – Gesamtnettobuchwert von in den Anwendungsbereich von Art. 22 EBF fallenden Organismen für gemeinsame Anlagen:

29.1 – Organismen für gemeinsame Anlagen, die ausschließlich in Geldmarktinstrumente und Einlagen investieren: je Quartal 0,0025 % des Gesamtnettobuchwerts;

29.2 – sonstige Organismen für gemeinsame Anlagen: je Quartal 0,0125 % des Gesamtnettobuchwerts“.

Nach alledem ersucht die vorlegende ... [nicht übersetzt] Schiedsrichterin ... [nicht übersetzt] den Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 ... [nicht übersetzt] AEUV Buchst. a im Wege der Vorabentscheidung um die Beantwortung folgender Fragen:

1. Steht Art. 56 [EG] (jetzt Art. 63 AEUV) über den freien Kapitalverkehrs oder Art. 49 [EG] (jetzt Art. 56 AEUV) über die Dienstleistungsfreiheit einer steuerlichen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung in Art. 22 des Estatuto dos Benefícios Fiscais entgegen, die für von portugiesischen Gesellschaften an Organismen für gemeinsame Anlagen ausgeschüttete Dividenden einen endgültigen Abzug an der Quelle vorsieht, wenn diese Organismen für gemeinsame Anlagen nicht in Portugal, sondern in anderen Mitgliedstaaten ... [nicht übersetzt] der Union ansässig sind, während nach den portugiesischen Steuervorschriften gegründete und in Portugal steuerlich

ansässige Organismen für gemeinsame Anlagen für diese Einkünfte eine Befreiung von der Quellensteuer in Anspruch nehmen können?

2. Sieht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung, indem sie eine Quellensteuer auf Dividenden vorsieht, die an in Portugal steuerlich nicht ansässige Organismen für gemeinsame Anlagen ausgeschüttet werden, während es den in Portugal steuerlich ansässigen Organismen freisteht, eine Befreiung von dieser Quellensteuer in Anspruch zu nehmen, eine ungünstigere [Or. 11] Behandlung für Dividenden vor, die an nicht ansässige Organismen für gemeinsame Anlagen ausgeschüttet werden, da diese nicht die Möglichkeit haben, die genannte Steuerbefreiung zu erlangen?

3. Ist zur Beurteilung des diskriminierenden Charakters der portugiesischen Rechtsvorschriften, angesichts der Tatsache, dass diese eine spezielle und unterschiedliche steuerliche Behandlung für (i) (ansässige) Organismen für gemeinsame Anlagen und (ii) für die betreffenden Inhaber von Beteiligungen an Organismen für gemeinsame Anlagen vorsehen, der für die Inhaber von Beteiligungen an Organismen für gemeinsame Anlagen geltende steuerliche Rahmen relevant? Oder ist – in Anbetracht der Tatsache, dass die Besteuerung von in Portugal ansässigen Organismen für gemeinsame Anlagen weder davon abhängt, ob ihre Beteiligten in Portugal steuerlich ansässig sind oder nicht, noch deshalb irgendeine Änderung erfährt – bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit der Situationen für die Zwecke der Bestimmung, ob die genannte Regelung diskriminierend ist, ausschließlich die steuerliche Behandlung des Anlageinstruments zu berücksichtigen?

4. Ist eine unterschiedliche Behandlung von in Portugal ansässigen und nicht dort ansässigen Organismen für gemeinsame Anlagen zulässig, wenn man berücksichtigt, dass in Portugal ansässige natürliche oder juristische Personen, die Inhaber von Beteiligungen an (dort ansässigen oder nicht dort ansässigen) Organismen für gemeinsame Anlagen sind, in beiden Fällen gleichermaßen (im Allgemeinen ohne Steuerbefreiung) in Bezug auf an sie von Organismen für gemeinsame Anlagen ausgeschüttete Einkünfte steuerpflichtig sind, wobei die Inhaber von Beteiligungen an nicht ansässigen Organismen für gemeinsame Anlagen einer höheren Besteuerung unterworfen werden?

5. Ist es – wenn man berücksichtigt, dass die im vorliegenden Rechtsstreit streitige Diskriminierung mit der unterschiedlichen Besteuerung der Einkünfte aus von Organismen für gemeinsame Anlagen an ihre jeweiligen Anteilsinhaber ausgeschütteten Dividenden zusammenhängt – zur Beurteilung der Vergleichbarkeit der Besteuerung der Einkünfte rechtmäßig, andere Steuerarten, Gebühren oder Abgaben zu berücksichtigen, die im Rahmen der von den Organismen für gemeinsame Anlagen getätigten Investitionen anfallen? Ist es für die Vergleichbarkeitsprüfung insbesondere rechtmäßig und zulässig, die Auswirkungen von Vermögenssteuern, Steuern auf Ausgaben oder sonstigen Steuern und nicht ausschließlich der Steuern auf die Einkünfte der Organismen für

gemeinsamen Anlagen zu berücksichtigen, einschließlich gegebenenfalls anfallender spezieller Abgaben?

Aufgrund des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens, dem Abschriften der [Schieds-]Klage ... [nicht übersetzt] und der Klagebeantwortung der Steuerverwaltung beizufügen sind, wird das vorliegende Verfahren gemäß der Art. 269 Abs. 1 Buchst. c und 272 Abs. 1 des Código de Processo Civil (portugiesische Zivilprozessordnung) ausgesetzt.

Lissabon, den 9. Juli 2019

Die Schiedsrichterin

(Mariana Vargas)

ARBEITSDOKUMENT