

Sag C-601/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

29. september 2023

Forelæggende ret:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spanien)

Afgørelse af:

19. september 2023

Sagsøger:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Sagsøgt:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Hovedsagens genstand

Forvaltningssag – beskatningsordning, der finder anvendelse på indkomst fra udlodning af overskud – klage indgivet af et selskab, der ikke er hjemmehørende i Spanien – mulig forskelsbehandling i forhold til selskaber hjemmehørende i Spanien – et ikke-hjemmehørende selskab, som har haft underskud i et skatteår, kan IKKE opnå refusion af de beløb, der er blevet tilbageholdt ved kilden i form af indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer, mens et hjemmehørende selskab, som har haft underskud i et skatteår, KAN opnå refusion af de beløb, der er blevet tilbageholdt ved kilden i form af selskabsskat

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkning – artikel 267 TEUF – nationale bestemmelser forenelighed med artikel 63 TEUF

Præjudicielt spørgsmål

»Skal artikel 63 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde vedrørende de frie kapitalbevægelser fortolkes således, at det er i strid hermed, at Kongeriget Spanien, og navnlig det skattemæssigt selvstyrende historiske territorium Bizkaia, ikke refunderer den kildeskat, der er indeholdt ved udbetaling af udbytte fra en hjemmehørende enhed til ikke-hjemmehørende personer, på trods af, at der anvendes samme procentsats på disse som på hjemmehørende personer – og de ikke-hjemmehørende personer ikke har mulighed for at neutralisere forskelsbehandlingen ved hjælp af overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning – mens hjemmehørende personer, der ligeledes har haft underskud i regnskabsåret, får refunderet den indeholdte kildeskat fuldt ud?«

Anførte internationale retsfor skrifter

Overenskomst mellem Kongeriget Spanien og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter af indkomst og formue samt protokollen hertil, undertegnet i London den 14. marts 2013. I henhold til overenskomstens artikel 10 kan udbytte, der udbetales af et selskab hjemmehørende i en kontraherende stat til en borger i den anden kontraherende stat, ligeledes beskattes i den kontraherende stat, hvor det udbytteudbetalende selskab er hjemmehørende, i overensstemmelse med lovgivningen i den pågældende stat, dog med følgende begrænsning: Såfremt den egentlige modtager af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan den således opkrævede skat som hovedregel ikke overstige 10% af udbyttets bruttobeløb. Artikel 22 opstiller en række regler, som sigter mod at fjerne dobbeltbeskatningen. Det fremgår navnlig af bestemmelsens stk. 2, at indeholdelsen alene kan fradrages, såfremt der foreligger skattepligtige overskud eller gevinster.

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 63 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

Den Europæiske Unions Domstols domme, navnlig af 22. november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943) og af 16. juni 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Anførte nationale forskrifter

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (lov nr. 12/2002 af 23.5.2002 om godkendelse af den økonomiske aftale med den selvstyrende region Baskerlandet). I henhold til artikel 21 er indkomstskatten for ikke-hjemmehørende en samordnet

skat (dvs. reguleret, forvaltet og opkrævet af de historiske territorier/provinser i Baskerlandet), som er underlagt de materielle og formelle regler, der til enhver tid er fastsat af staten.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (provinslov 12/2013 af 5.12.2013 om indkomstskat for ikke-hjemmehørende personer). Artikel 1 bestemmer, at denne skat pålægges indkomst oppebåret i det historiske territorium Bizkaia af fysiske personer eller enheder, der ikke er hjemmehørende på spansk område, og som ikke har et fast forretningssted. I artikel 4 anerkendes det, at bestemmelserne i provinsloven finder anvendelse med forbehold af de bestemmelser i internationale traktater og konventioner, der udgør en del af den spanske nationale retsorden. I henhold til artikel 13 forstås ved indkomst oppebåret i Bizkaia bl.a. udbytte og andre indtægter, der hidrører fra kapitalandele i private enheder. Artikel 25 fastsætter en generel sats for indkomstskat for ikke-hjemmehørende på 24%. Denne sats vil imidlertid være på 19%, når der er tale om skattepligtige, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. I henhold til artikel 31 har enheder, som er hjemmehørende på spansk område, og som udbetaler indtægter, der er underlagt denne skat, pligt til at foretage indeholdelse eller acontobetaling. En sådan indeholdelse eller acontobetaling skal svare til det beløb, der fremkommer ved anvendelsen af de bestemmelser, i henhold til hvilke skattetilsvaret fastsættes.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (provinslov 11/2013 af 5.12.2013 om selskabsskat). Artikel 68 bestemmer, at indeholdelser og acontobetaling kan fradrages i det faktiske skattebeløb. Såfremt det beløb, der er indeholdt eller betalt a conto, overstiger det faktiske skattebeløb, har skatteforvaltningen pligt til af egen drift at tilbagebetale det overskydende beløb. Det fremgår af artikel 130, at enheder, der godtgør eller udbetaler indtægter, som er underlagt denne skat, *har pligt til at indeholde* det i lovgivningen fastsatte beløb eller foretage indbetaling heraf i form af acontobetaling, *og har pligt til at indbetale dette beløb* til Hacienda Foral (regionalt skattekontor i provinsen Bizkaia).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Selskabet CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som ikke har fast forretningssted på provinsen Bizkaias område, modtog i regnskabsåret 2017 et beløb på **2 763 848,73 EUR** i udbytte udloddet af et selskab hjemmehørende i Bizkaia, nemlig **»Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A«**. I overensstemmelse med den gældende lovgivning foretog Siemens Gamesa Renewable Energy på sin selvangivelse indeholdelse af kildeskat i form af den indkomstskat for ikke-hjemmehørende, som Credit Suisse Securities (Europe) skyldte som følge af det udbytte, der var udloddet til selskabet. Indeholdelsen var i henhold til den

nationale skattelovgivning fastsat til 19%, hvilket svarer til den sats, der anvendes på hjemmehørende personer, om end den blev sat ned til 9% som følge af, at Credit Suisse Securities (Europe) er omfattet af den spansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter indeholdelsen er begrænset til 10%, hvilket resulterede i et beløb på **276 384,87 EUR**.

- 2 Den 10. februar 2021 anmodede Credit Suisse Securities (Europe) tjenesten for direkte skatter under Hacienda Foral de Bizkaia om berigtigelse af de selvangivelser, der var indgivet af det indeholdende selskab (»Siemens Gamesa Renewable Energy«), og anmodede ligeledes om tilbagebetaling af de 9%, for så vidt som der efter selskabets opfattelse var tale om en uretmæssig opkrævning. I denne forbindelse påpegede Credit Suisse Securities (Europe) indledningsvis, at selskabet havde haft underskud i det pågældende skatteår. Selskabet gjorde gældende, at det til forskel fra de selskaber, der var hjemmehørende i Bizkaia, og som på tilsvarende vis havde haft underskud – og som faktisk ville få dækket denne forskel på 9% via selskabsskatten (som de hjemmehørende selskaber er underlagt), eftersom den foretagne indeholdelse for deres vedkommende har karakter af en »*acointindeholdelse*« af den faktiske skat, der skal betales, således at en eventuel forskel, såfremt det ved beregningen af det faktiske skattebeløb viser sig, at det indeholdte beløb er højere end det faktiske beløb, bliver refunderet ex officio – ikke var muligt for selskabet at opnå tilbagebetaling af forskellen på 9% i dets hjemland (Storbritannien). Anmodningen blev afvist af Hacienda Foral de Bizkaia (regionalt skattekontor i provinsen Bizkaia) ved afgørelse af 15. februar 2021.
- 3 Den 18. marts 2021 indgav Credit Suisse Securities (Europe) en klage over den nævnte afgørelse til Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Bizkaia, herefter »ankenævnet«). Selskabets påstande var baseret på den antagelse, at provinslov 12/2013 af 5. december 2013 om indkomstskat for ikke-hjemmehørende personer giver anledning til en forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber, når disse har skattemæssige underskud: Mens hjemmehørende selskaber vil opnå tilbagebetaling af det indeholdte beløb, såfremt de befinder sig i en tilsvarende situation med underskud, får sagsøgeren som ikke-hjemmehørende selskab ikke tilbagetalt beløbet. Sagsøgeren påberåbte sig i sine anbringender navnlig Domstolens dom af 22. november 2018 i sag C-575/17.
- 4 Ved afgørelse af 23. februar 2022 gav ankenævnet afslag på den nævnte klage. Ankenævnet henviste i sin juridiske begrundelse i vid udstrækning til Domstolens tidligere praksis og til den gældende regionale lovgivning, idet det konkluderede, at der ikke var grundlag for at tilbagebetale det indeholdte beløb. I denne henseende fandt ankenævnet, at der var forskelle mellem tilfældet i den foreliggende sag og det tilfælde, som Domstolen behandlede i *Sofina-sagen*, eftersom den sidstnævnte sag drejede sig om en situation, hvor udbytte udloddet af et fransk selskab til ikke-hjemmehørende selskaber blev pålagt en kildeskat på 25%, som kunne nedsættes på grundlag af en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst. I den foreliggende sag ville det udbytte, som et

hjemmehørende selskab modtog, derimod blive medtaget i beregningsgrundlaget for selskabsskatten, og i tilfælde af underskud ville beskatningen blive udskudt til det førstkommande positive regnskabsår (hvilket indebærer en likviditetsfordel og endda en fuldstændig fritagelse for beskatning, såfremt det ikke lykkes at opnå tilstrækkelige positive resultater, inden selskabet bringer sin aktivitet til ophør), hvorimod udbytte modtaget af et ikke-hjemmehørende selskab beskattes øjeblikkeligt og endeligt.

- 5 I dette tilfælde lagde ankenævnet vægt på, at der ikke forelå en sådan forskelsbehandling, som Domstolen havde fastslået i *Sofina-sagen*, eftersom den regionale lovgivning, der finder anvendelse i den foreliggende sag, fastsætter lige høje procentsatser for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende (indeholdelse på 19% i begge tilfælde), hvorfor der foreligger et anderledes skattescenarie. Ankenævnet henviste i denne henseende til punkt 40 og 41 i generaladvokat Melchior Wathelets forslag til afgørelse i den nævnte sag C-575/2017. Ankenævnet vurderede på baggrund heraf, at en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen kan opnås ved hjælp af ikke-diskriminerende foranstaltninger, eksempelvis ved en ensartet indeholdelse af kildeskat for begge grupper, og at det netop er en sådan foranstaltning, der foreskrives i den regionale lovgivning, som finder anvendelse i denne sag. Ankenævnet tilføjede, at prøvelsen af ligebehandlingsspørgsmålet er uafhængig af den beskatning, der anvendes af Det Forenede Kongerige, og at den alene bør baseres på den beskatning, der anvendes i det historiske territorium Bizkaia, således at den mulige højere samlede beskatning af aktionæren ikke er relevant for udbyttets oprindelsesland, så længe dette land foreskriver en ligebehandling i forhold til de hjemmehørende aktionærer. Ankenævnet afviste ligeledes, at det klagende selskab [Credit Suisse Securities (Europe)] på troværdig vis skulle have ført bevis for sit skattemæssige underskud i regnskabsåret 2017.
- 6 Den 4. maj 2022 anlagde Credit Suisse Securities (Europe) et forvaltningsretligt søgsmål ved Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (øverste regionale domstol i Baskerlandet) til prøvelse af ankenævnets afgørelse. Sagsøgerens argumenter og sagsørgtes svarskrift er beskrevet i de følgende afsnit.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 Credit Suisse Securities (Europe) har i sin stævning nedlagt påstand om annullation af ovennævnte afgørelse fra ankenævnet og om anerkendelse af sin ret til at få tilbagebetalt et beløb på 276 384,87 EUR med tillæg af morarenter. Sagsøgeren har alene baseret sig på et EU-retligt grundlag, som efter dens opfattelse taler for, at der har fundet en forskelsbehandling sted, for så vidt som indeholdelsen for de ikke-hjemmehørende selskaber er udformet som en endelig skat, uden nogen som helst mulighed for tilbagebetaling i tilfælde af underskud. For hjemmehørende selskaber, som er underlagt selskabsskat, er indeholdelsen derimod blot en acantobetaling af denne skat og udgør alene en reel beskatning, såfremt selskabet i skatteåret har et positivt beskatningsgrundlag, idet

indeholdelsen i tilfælde af et negativt beskatningsgrundlag ikke opkræves, men bliver genstand for tilbagebetaling.

- 8 Sagsøgeren har ligeledes påberåbt sig Domstolens praksis fra sag C-575/17 af 22. november 2018 samt dens praksis fra sag C-572/20, idet sagsøgeren har gengivet præmis 46-49 i sidstnævnte dom, som indeholder de vigtigste punkter i et andet fortilfælde vedrørende beskatning i Tyskland. Efter at have undersøgt muligheden for neutralisering på grundlag af overenskomsten mellem Spanien og Det Forenede Kongerige med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning er sagsøgeren af den opfattelse, at overenskomsten ikke tillader compensation i tilfælde af underskud, for så vidt som dens artikel 22, stk. 2, fastsætter, at indeholdelsen alene kan fradrages, såfremt der foreligger et skattepligtigt overskud eller en skattepligtig fortjeneste. Det Forenede Kongerige er ikke forpligtet til at tilbagebetale den kildekat, der er indeholdt i Spanien, og anerkender alene et skattefradrag i tilfælde af en positiv skatteforpligtelse, ligesom beløbet ej heller kan fradrages i efterfølgende regnskabsår. Sagsøgeren har tilføjet, at det tilkommer forvaltningen at påvise en sådan neutralisering, jf. retspraksis i Spanien.
- 9 For så vidt angår beviset for det skattemæssige underskud i 2017, har sagsøgeren bl.a. henvist til flere forskellige selvangivelser, der er vedlagt som bilag. Sagsøgeren har ligeledes henvist til nationale forfatningsmæssige principper (økonomisk kapacitet) og til retspraksis vedrørende begrænsninger af de frie kapitalbevægelser i forbindelse med indkomstskat for ikke-hjemmehørende.
- 10 Endelig har sagsøgeren foreslået den forelæggende ret at indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen eller at rejse et spørgsmål om forfatningsstridighed for Tribunal Constitucional (forfatningsdomstol).
- 11 Sagsøgte (Diputación Foral de Bizkaia [provinsrådet i Bizkaia]) har i sit svarskrift udførligt henvist til den gældende lovgivning og har afvist den påståede forskelsbehandling i forhold til de hjemmehørende selskaber, idet det på ny har fremhævet den ensartede indeholdelse, som ved anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Spanien og Det Forenede Kongerige bliver reduceret til 9%. Sagsøgte har gjort gældende, at omstændighederne i den retspraksis, hvortil det sagsøgende selskab har henvist, vedrørende kollektive investeringsforeninger som omhandlet i direktiv 2009/65/EF, adskiller sig væsentligt fra omstændighederne i den foreliggende sag (for så vidt som det i de pågældende tilfælde drejede sig om en beskatning på 1% mod 15 eller 18%, og således ikke en identisk beskatning, som det er tilfældet i den foreliggende sag), og har navnlig henvist til dom afsagt af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) den 5. januar 2021. For så vidt angår Domstolens praksis fra sag C-575/17, »*Sofina m.fl.*«, har sagsøgte gentaget ankenævnets betragtninger. Ud over at afvise, at der skulle være grundlag for at rejse et spørgsmål om forfatningsstridighed, har sagsøgte bestridt, at der foreligger bevis for et skattemæssigt underskud for regnskabsåret, således som sagsøgeren har gjort gældende.

- 12 Den 13. juni 2023 gav den forelæggende ret parterne en frist til at fremsætte bemærkninger vedrørende en mulig indgivelse af en anmodning om præjudiciel afgørelse. Ved skrivelser af henholdsvis 28. og 29. juni 2023 gentog parterne deres modstridende standpunkter med hensyn til spørgsmålet om indgivelse af en anmodning om præjudiciel afgørelse. Mens sagsøgeren har henvist til den seneste udvikling i national retspraksis (herunder dom afsagt af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) den 5.4.2023 samt flere andre domme, som er fulgt efter med samme tilgang), og på ny har henvist til Domstolens domme i sagerne »*Silicones*« og »*Sofina*«, har sagsøgte gjort rede for sit standpunkt i forhold til de seneste domme fra den spanske Tribunal Supremo (øverste domstol) og de forskelle, der er mellem disse og den foreliggende sag, idet den ligeledes har gentaget, at der er ikke blevet ført bevis for sagsøgerens underskud.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 13 Det er den forelæggende rets opfattelse, at der er grundlag for at indgive den anmodning om præjudiciel afgørelse, som sagsøgeren har anmodet om, henset til nedenstående tvivlsspørgsmål.
- 14 Først og fremmest må det efter den forelæggende rets opfattelse ikke glemmes, at der i national retspraksis findes talrige tilfælde vedrørende skattemæssig forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende med hensyn til indtægter oppebåret i Spanien. Et nyligt eksempel på denne retspraksis er den af Tribunal Supremo (øverste domstol) afsagte dom af 5. april 2023, hvorom der hersker uenighed mellem parterne. Det fremgår tydeligt af denne dom – for så vidt angår ikke-harmoniserede hedgefonde [*»hedge funds«*], som ikke er hjemmehørende i Spanien, og tilsvarende fonde, som er hjemmehørende i Spanien – at en neutralisering af virkningerne af den begrænsning af de frie kapitalbevægelser, der følger af den nationale lovgivning, i overensstemmelse med Domstolens praksis alene kan anses for opnået på grundlag af virkningerne af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i de tilfælde, hvor det i henhold til disse bestemmelser er muligt at fradrage den kildeskat, der er indeholdt i henhold til den nationale lovgivning, i den skyldige skat i den anden medlemsstat, op til den grænse, der udgør den af national ret afledte forskelsbehandling. Det, der imidlertid kendetegner de ikke-hjemmehørende selskabers situation i forhold til de hjemmehørende selskaber med hensyn til indkomstskatten for ikke-hjemmehørende i forbindelse med modtagelse af udbytte fra selskaber, er, at begge grupper (hjemmehørende og ikke-hjemmehørende) er underlagt den samme skattesats, som oprindeligt er fastsat til 19%, og det er på baggrund af dette sammenligningskriterium, at den sagsøgte forvaltning har anført, at der ikke har fundet nogen krænkelse af de frie kapitalbevægelser sted, heller ikke selv om den indirekte skattemæssige behandling af de to skattepligtige selskaber viser sig at være forskellig. Således fører selskabsskattemekanismen i tilfælde af regnskabsår, hvor der konstateres underskud, i alle tilfælde til en fuld tilbagebetaling af den indeholdte skat til det hjemmehørende selskab (artikel 68, stk. 2, i provinslov om indkomstskat for ikke-hjemmehørende personer), mens den indeholdte skat for

ikke-hjemmehørende selskabers vedkommende derimod kun hypotetisk bliver kompenseret via dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvilket dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Spanien og Det Forenede Kongerige ikke giver mulighed for i det foreliggende tilfælde (artikel 22, stk. 2).

- 15 I lyset af den nævnte retspraksis er det den forelæggende rets opfattelse, at der fortsat er alvorlig tvivl om, hvorvidt det eneste kriterium for bedømmelsen af, om artikel 63 TEUF er blevet tilsidesat, bør være forskellen i skattesatserne eller en ensartet indeholdelse blandt de to typer af enheder, der er genstand for sammenligning, således som den sagsøgte forvaltning har anført. Alt tyder tværtimod på, at der hverken særskilt eller specifikt tages udgangspunkt i den omstændighed, at der foretages en indeholdelse, eller i tidspunktet herfor, men derimod i den faktiske og endelige beskatning, således som det bl.a. fremgår af Domstolens dom af 16. juni 2022 i sag C-572/20 (præmis 49), og det i en sådan grad, at forskelsbehandlingen, selv i tilfælde af, at der foreligger en usikker mulighed for på et senere tidspunkt at tilbagesøge den samlede indeholdelse i bopælsstaten, dvs. Det Forenede Kongerige, vil blive anset for neutraliseret ved hjælp af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det er under disse omstændigheder ikke muligt at fastslå, om der i national ret kan ses bort fra den omstændighed, at det selskab, der er genstand for indeholdelse, ved hjælp af dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan eller ikke kan opnå neutralisering af den endelige overbeskatning i forhold til de hjemmehørende selskaber, idet den sagsøgte myndighed fremlægger dette aspekt som en ren hypotese, der ligger uden for dens kompetenceområde. Tværtimod skal de offentlige myndigheder i den medlemsstat (eller det skattesystem), der foretager indeholdelse af skatten, efter anmodning fra den interesserede part efterprøve, om der i henhold til bestemmelserne i traktaterne og i EU-retten er opnået en sådan neutralisering, idet de i benægtende fald skal foretage tilbagebetaling af differencen som følge af uretmæssig opkrævning.
- 16 Endelig bemærker den forelæggende ret, at parterne ikke har haft indvirkning på det forhold, at der er tale om selskaber, som er underlagt indkomstskat for ikke-hjemmehørende, og som har haft negative resultater. Efter den forelæggende rets opfattelse bør dette ej heller have indvirkning på anmodningen om præjudiciel afgørelse, for selv om der er uoverensstemmelse mellem parterne med hensyn til de faktiske omstændigheder og bevisførelsen i forbindelse med dette spørgsmål, har vi at gøre med en problemstilling, som ikke bør foregribes på dette tidspunkt, eftersom der skal tages stilling hertil i den endelige dom.