



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

16. november 2023*

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 49 TEUF – etableringsfrihed – artikel 63 TEUF og 65 TEUF – frie kapitalbevægelser – personlig indkomstskat – skattefordel med hensyn til beskatning af kapitalgevinster ved afståelse af kapitalandele i små virksomheder – udelukkelse af virksomheder med hjemsted i andre medlemsstater – begrebet »misbrug««

I sag C-472/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift – CAAD), Portugal) ved afgørelse af 9. juli 2022, indgået til Domstolen den 14. juli 2022, i sagen

NO

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommerne P.G. Xuereb og A. Kumin,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- NO ved advogados C. Avelino, J. Pedroso de Melo og R. Sarabando Pereira,
- den portugisiske regering ved A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa og A. Rodrigues, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato M. Cherubini og P. Gentili,
- Europa-Kommissionen ved P. Caro de Sousa og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 63 TEUF samt det almindelige EU-retlige princip om forbud mod misbrug.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem NO, der er en fransk statsborger med bopæl i Portugal, og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte-, afgifts- og toldmyndighed, Portugal) (herefter »skattemyndigheden«) vedrørende en påstand om annullation af en afgørelse om opkrævning af personlig indkomstskat (herefter »indkomstskat«) vedrørende indkomst, som NO oppebar i 2019.

Retsforskrifter

Indkomstskatteloven

- 3 Artikel 10 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lov om personlig indkomstskat, herefter »indkomstskatteloven«) med overskriften »Kapitalgevinst« bestemmer:
 - »1. Ved kapitalgevinster forstås den fortjeneste, der – for så vidt som denne ikke anses for at være erhvervs- eller virksomhedsindkomst eller indtægter af kapital eller fast ejendom – opnås ved:
 - [...]
 - b) afståelse mod vederlag af selskabsandele og andre værdipapirer
 - [...]
 - 4. Den indkomstskattepligtige fortjeneste består af:
 - a) differencen mellem afståelses- og anskaffelsesværdien i givet fald efter fradrag af den del, der kan henføres under kapitalindkomsten, i de tilfælde, der er angivet i stk. 1, litra a), b) og c)
 - [...]«
- 4 Denne lovs artikel 43 med overskriften »Kapitalgevinster« fastsætter følgende:
 - »1. Størrelsen af den indkomst, der kvalificeres som kapitalgevinster, svarer til det samlede nettobeløb af fortjenester og tab, der realiseres i samme år, som fastsat i følgende artikler.

[...]

3. Det i stk. 1 omhandlede beløb angående transaktioner omhandlet i artikel 10, stk. 1, litra b), vedrørende mikrovirksomheder og små virksomheder, som ikke er noteret på regulerede eller ikke-regulerede børsmarkeder, tages ligeledes i betragtning, når det er positivt, med op til 50% af beløbet.

4. Med henblik på det foregående stykke forstås ved mikrovirksomheder og små virksomheder enheder, der er defineret som sådanne i bilaget til Decreto-Lei n° 372/2007 [(lovdekret nr. 372/2007) af 6. november 2007 (*Diário da República*, 1. serie, nr. 213 af 6.11.2007)].«

5 Lovens artikel 44, stk. 1, med overskriften »Realiseringsværdi« bestemmer:

»Ved opgørelsen af den indkomstskattepligtige indkomst forstås ved realiseringsværdi:

[...]

f) i andre tilfælde, værdien af modydelsen.«

6 Samme lovs artikel 48 med overskriften »Værdi af anskaffelse mod vederlag af selskabsandele og andre værdipapirer« bestemmer:

»For så vidt angår artikel 10, stk. 1, litra b), er anskaffelsesværdien, når denne foretages mod vederlag, følgende:

[...]

b) for aktier, andre selskabsandele, selvstændige warrants, certifikater som omhandlet i artikel 10, stk. 1, litra g), eller andre værdipapirer, der ikke er noteret på et reguleret marked, omkostninger fastsat ved dokumenter eller, i mangel heraf, den pålydende værdi

[...]«

Lovdekret nr. 372/2007

7 Artikel 2 i bilaget til lovdekret nr. 372/2007 med overskriften »Arbejdskraft og finansielle lofter, der definerer kategorier af virksomheder« bestemmer:

»1. Kategorien mikrovirksomheder, små og mellemstore virksomheder (SMV'er) omfatter virksomheder, som beskæftiger under 250 personer, og som har en årlig omsætning på højst 50 mio. EUR og/eller en samlet årlig balance på højst 43 mio. EUR.

2. Ved små virksomheder i kategorien SMV forstås virksomheder, som beskæftiger under 50 personer, og som har en årlig omsætning og/eller en samlet årlig balance på højst 10 mio. EUR.

3. I kategorien SMV'er forstås ved mikrovirksomheder virksomheder, som beskæftiger under ti personer, og som har en årlig omsætning og/eller en samlet årlig balance på højst 2 mio. EUR.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 8 NO, der er en fransk statsborger, som i 2019 etablerede sit skattemæssige hjemsted i Portugal, solgte samme år til det franske selskab Prince Vert SAS 29 222 andele i et andet fransk selskab, Château de La Bourdaisière SARL (herefter »CLB«). Disse andele svarede til 47,5% af CLB's selskabskapital. NO, som havde erhvervet disse andele i løbet af 2011 og 2012 for et beløb på 279 129 EUR, afstod dem for en pris på 850 000 EUR, som Prince Vert betalte ved at optage et lån.
- 9 På tidspunktet for denne afståelse ejede NO ligeledes 86% af selskabskapitalen i Prince Vert. Hverken CLB eller Prince Vert havde udloddet udbytte mellem 2013 og 2019. Mens NO før afhændelsen direkte og indirekte ejede 99,71% af andelene i CLB, ejede han efter afståelsen stadig direkte og indirekte 93,06% af andelene heri. Med andre ord afhændede han ved denne transaktion reelt kun kontrollen over 6,65% af selskabskapitalen i CLB, som han fortsat var direktør for og majoritetsaktionær i.
- 10 I 2019 var CLB en »lille virksomhed« som omhandlet i artikel 2 i bilaget til lovdekret nr. 372/2007, idet den havde et antal ansatte svarende til 15 personer og en årlig omsætning eller en samlet årlig balance på ikke over 10 mio. EUR. CLB havde sit faktiske hovedsæde og sit skattemæssige hjemsted i Frankrig og udøvede ikke økonomisk virksomhed på det portugisiske område.
- 11 NO henviste i den indkomstskatteangivelse, som han indgav for 2019, til afståelsen af selskabsandele i CLB og den heraf følgende kapitalgevinst. På grundlag af denne angivelse meddelte skattemyndigheden ham en afgørelse om opkrævning af indkomstskat. Denne myndighed beregnede den skat, som NO skulle betale i forbindelse med denne afståelse, på grundlag af den samlede kapitalgevinst ved den nævnte afståelse uden at anvende den nedsættelse på 50%, der er fastsat i indkomstskattelovens artikel 43, stk. 3, for afståelse af andele i mikrovirksomheder og små virksomheder, der ikke er noteret på regulerede eller ikke-regulerede børsmarkeder.
- 12 Den 17. juni 2021 anlagde NO sag ved Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift – CAAD), Portugal), der er den forelæggende ret, med henblik på at få fastslået, at skattemyndighedens opkrævning af indkomstskat var ulovlig, med den begrundelse, at myndigheden fejlagtigt havde undladt at anvende den skattefordel, der er fastsat i indkomstskattelovens artikel 43, stk. 3. Skattemyndigheden har gjort gældende, at denne bestemmelse har til formål at støtte portugisiske virksomheder og stimulere den økonomiske aktivitet i Portugal. Afståelser af andele i selskaber med hjemsted uden for det portugisiske område bør derfor udelukkes herfra, eftersom sådanne transaktioner ikke bidrager til den økonomiske virksomhed i Portugal.
- 13 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt en administrativ praksis, der består i at nægte skattepligtige, der besidder kapitalandele i udenlandske selskaber, den skattefordel, der er fastsat i indkomstskattelovens artikel 43, stk. 3, er forenelig med EU-retten. Den forelæggende ret har navnlig anført, at denne praksis kan medføre en ubegrundet restriktion for etableringsfriheden, der er fastsat i artikel 49 TEUF, for så vidt som den afholder personer, der er hjemmehørende i Portugal, fra på stabil og vedvarende måde at deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat, og for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF, for så vidt som den kan afholde personer, der er hjemmehørende i Portugal, fra at investere deres kapital i en anden medlemsstat.

- 14 Den forelæggende ret har endvidere på eget initiativ anført, at der foreligger tungtvejende og objektive holdepunkter for at antage, at afståelsen af andelene i CLB til Prince Vert kunne være en kunstig transaktion, dvs. en transaktion, hvis form ikke afspejler den økonomiske virkelighed eller det faktiske resultat, og som kan være gennemført med det hovedformål at opnå en skattefordel. Ifølge den forelæggende ret er der ikke tale om en egentlig afståelse af andele, der har skabt en kapitalgevinst, men om en udbetaling af maskeret udbytte. En sådan udbetaling af udbytte burde imidlertid i henhold til national ret have været pålagt en højere skat end en kapitalgevinst ved afståelse af andele. Den forelæggende ret har derfor udtrykt tvivl om, hvorvidt en skattepligtig i en sådan situation kan påberåbe sig artikel 49 TEUF og 63 TEUF med henblik på at opnå en skattefordel, der er indført ved national ret.
- 15 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift – CAAD)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 49 TEUF (etableringsfrihed) og/eller artikel 63 TEUF (frie kapitalbevægelser) fortolkes således, at de er til hinder for en lovbestemmelse eller en skattemæssig praksis i en medlemsstat med henblik på indkomstbeskatning af en fysisk person i den pågældende medlemsstat, hvorefter en skattefordel, der består i beskatning af 50% af fortjenesten ved overdragelse af selskabsandele, gælder for overdragelse af selskabsandele i selskaber, der henhører under national ret, men ikke for overdragelse af selskabsandele i selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat?
 - 2) Skal artikel 49 TEUF (etableringsfrihed) og/eller artikel 63 TEUF (frie kapitalbevægelser) fortolkes således, at de er til hinder for en lovbestemmelse eller en skattemæssig praksis i en medlemsstat med henblik på indkomstbeskatning af en fysisk person i den pågældende medlemsstat, hvorefter en skattefordel, der består i beskatning af 50% af fortjenesten ved overdragelse af selskabsandele, gælder for overdragelse af selskabsandele i selskaber, der har deres faktiske hjemsted på det nationale område, men ikke for overdragelser af selskabsandele i selskaber, der reelt er hjemmehørende på en anden medlemsstats område?
 - 3) Skal artikel 49 TEUF (etableringsfrihed) og/eller artikel 63 TEUF (frie kapitalbevægelser) fortolkes således, at de er til hinder for en lovbestemmelse eller en skattemæssig praksis i en medlemsstat med henblik på indkomstbeskatning af en fysisk person i den pågældende medlemsstat, hvorefter en skattefordel, der består i beskatning af 50% af fortjenesten ved overdragelse af selskabsandele, gælder for overdragelse af selskabsandele i selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende på det nationale område, men ikke for overdragelse af selskabsandele i selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat?
 - 4) Skal artikel 49 TEUF (etableringsfrihed) og/eller artikel 63 TEUF (frie kapitalbevægelser) fortolkes således, at de er til hinder for en lovbestemmelse eller en skattemæssig praksis i en medlemsstat med henblik på indkomstbeskatning af en fysisk person i den pågældende medlemsstat, hvorefter en skattefordel, der består i beskatning af 50% af fortjenesten ved overdragelse af selskabsandele, gælder for overdragelse af selskabsandele i selskaber, der driver virksomhed på det nationale område, men ikke for overdragelse af selskabsandele i selskaber, der driver virksomhed på en anden medlemsstats område?

- 5) Skal princippet om forbud mod misbrug fortolkes således, at det finder anvendelse på en overdragelse af selskabsandele som den i hovedsagen omhandlede, der i det væsentlige svarer til en udlodning af udbytte, og hvis retlige form er valgt af den skattepligtige med det hovedformål at opnå en skattefordel, der følger af national ret, og som under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende finder ubetinget anvendelse på kapitalgevinster på værdipapirer, hvor indrømmelsen af en skattefordel til den skattepligtige afhænger af dennes mulighed for at påberåbe sig og/eller udøve etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF og/eller de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63 TEUF?
- 6) Skal princippet om forbud mod misbrug fortolkes således, at det er til hinder for, at en skattepligtig kan påberåbe sig og udøve etableringsfriheden (i henhold til artikel 49 TEUF) eller den frie bevægelighed for kapital (i henhold til artikel 63 TEUF) med henblik på at udnytte en skattefordel, der er fastsat i national ret for kapitalgevinster ved overdragelse af selskabsandele, når den skattepligtige med det primære formål at udnytte denne skattefordel har foretaget en transaktion, som i det væsentlige svarer til en udlodning af udbytte, såsom en overdragelse af selskabsandele?
- 7) Såfremt det foregående spørgsmål besvares bekræftende, kan en skattepligtig påberåbe sig retssikkerhed eller berettiget forventning til at modsætte sig nægtelse af anerkendelse af etableringsfriheden og/eller den frie bevægelighed for kapital under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug og på denne måde legitimere dette misbrug?
- 8) Skal princippet om forbud mod misbrug fortolkes således, at dets anvendelse afhænger af, om betingelserne for anvendelse af den nationale rets almindelige regel om bekæmpelse af misbrug er opfyldt?
- 9) Skal princippet om forbud mod misbrug fortolkes således, at dets anvendelse afhænger af, at det påberåbes af de nationale myndigheder?
- 10) Skal princippet om forbud mod misbrug fortolkes således, at dets anvendelse afhænger af, at de nationale skattemyndigheder overholder den procedure, der er fastsat for anvendelsen af den nationale rets almindelige regel om bekæmpelse af misbrug?
- 11) Eftersom den nationale ret har en begrænset kompetence til at vurdere lovligheden af skattemæssige handlinger og til at afgøre, om de skal annulleres eller opretholdes i retssystemet, uden at træde i skatteforvaltningens sted, bør princippet om forbud mod misbrug da fortolkes således, at [en voldgiftsret i skatteretlige sager] er kompetent til at omklassificere/omdefinere misbruget og anvende den relevante nationale lovgivning på den transaktion, der ville træde i stedet for?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første til det fjerde spørgsmål

- 16 Med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og/eller 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats skattepraksis på området for personlig indkomstskat, hvorefter en skattefordel, der

består i at nedsætte beskatningen af kapitalgevinster genereret ved afståelse af andele i selskaber til det halve, alene er forbeholdt afståelser af andele i selskaber med hjemsted i denne medlemsstat, hvorved afståelser af andele i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater er udelukket herfra.

Den frie bevægelighed, som finder anvendelse

- 17 Da det præjudicielle spørgsmål henviser til EUF-traktatens bestemmelser vedrørende såvel etableringsfriheden som de frie kapitalbevægelser, skal det fastslås, hvilken frihed der finder anvendelse i tvisten i hovedsagen (dom af 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 34).
- 18 Ifølge fast retspraksis er det ved vurderingen af, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder, nødvendigt at tage hensyn til formålet med den pågældende lovgivning (dom af 16.12.2021, UBS Real Estate, C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:1015, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 19 I denne henseende bemærkes, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF om etableringsfriheden. Nationale bestemmelser, som finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dom af 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 I det foreliggende tilfælde har den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, således som den er gennemført af skattemyndigheden, til formål skattemæssigt at begunstige kapitalgevinster genereret ved afståelse af andele i mikrovirksomheder og små virksomheder, der ikke er noteret på regulerede eller ikke-regulerede børsmarkeder, forudsat at disse virksomheder udøver en økonomisk virksomhed i Portugal. Som Europa-Kommissionen har anført, finder denne lovgivning anvendelse på alle afståelser af andele i disse selskaber, uanset størrelsen af de pågældende kapitalandele.
- 21 Uden at udelukke situationer, der er omfattet af etableringsfriheden, fra anvendelsesområdet, omhandler den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning således generelt kapitalandele, uden at det har nogen betydning, om disse er erhvervet i den hensigt at påvirke driften af og kontrollen med en virksomhed. Denne lovgivning kan derfor overvejende påvirke de frie kapitalbevægelser. Den eventuelle restriktion for etableringsfriheden, der følger af den nævnte lovgivning, udgør en uundgåelig konsekvens af restriktionen for de frie kapitalbevægelser og kan følgelig ikke begrunde en selvstændig undersøgelse på grundlag af artikel 49 TEUF (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

Restriktionen for de frie kapitalbevægelser

- 22 I medfør af artikel 63, stk. 1, TEUF er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

- 23 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 17.3.2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 I det foreliggende tilfælde indfører den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, således som den er gennemført af skattemyndigheden, en forskellig behandling af personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Portugal, og som ejer kapitalandele i virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet i Portugal, og dem, der ejer kapitalandele i virksomheder, der udøver økonomisk virksomhed uden for Portugal, idet kapitalgevinster opnået ved afståelsen af sidstnævntes andele beskattes hårdere. Denne lovgivning gør det således mere attraktivt at investere i virksomheder med hjemsted på portugisisk område på bekostning af virksomheder med hjemsted i andre medlemsstater.
- 25 En sådan forskellig behandling på grundlag af det sted, hvor kapitalen er investeret, bevirker således, at en person, der er skattemæssigt hjemmehørende i Portugal, afholdes fra at investere sin kapital i et selskab med hjemsted i en anden stat, og den har ligeledes en restriktiv virkning for selskaber med hjemsted i andre stater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i Portugal (jf. analogt dom af 6.6.2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, præmis 34 og 35, af 15.7.2004, Weidert og Paulus, C-242/03, EU:C:2004:465, præmis 13 og 14, og af 18.12.2007, Grønfeldt, C-436/06, EU:C:2007:820, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis). En sådan lovgivning udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt i medfør af artikel 63 TEUF.
- 26 Når dette er sagt, fremgår det af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, at artikel 63 TEUF imidlertid ikke griber ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skattepligtige, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.
- 27 Det følger af fast retspraksis, at artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF som en undtagelse til det grundlæggende princip om frie kapitalbevægelser skal fortolkes strengt. Denne bestemmelse kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de skattepligtige alt afhængigt af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (dom af 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).
- 28 Den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, må således ikke, ifølge denne artikels stk. 3, udgøre et middel til villkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning. Domstolen har derfor fastslået, at en sådan forskellig behandling kun kan tillades, når den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller, i modsat fald, når den er begrundet i et tvingende alment hensyn (dom af 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Ifølge Domstolens faste praksis skal spørgsmålet om, hvorvidt en grænseoverskridende situation kan sammenlignes med en national situation, vurderes under hensyntagen til det formål, der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser, og til genstanden for og indholdet af disse

sidstnævnte. Der kan kun tages hensyn til de relevante sondringskriterier i den omhandlede lovgivning med henblik på bedømmelsen af, om den forskellige behandling, der følger af en sådan lovgivning, afspejler objektivt forskellige situationer (dom af 16.12.2021, UBS Real Estate, C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:1015, præmis 47 og 48 og den deri nævnte retspraksis).

- 30 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den i hovedsagen omhandlede skattepraksis har til formål at støtte nationale virksomheder og at stimulere den økonomiske aktivitet i Portugal ved at nedsætte skattebyrden på kapitalgevinster realiseret af skattepligtige, der er skattemæssigt hjemmehørende i Portugal, til det halve, når de afstår andele i selskaber med hjemsted i denne medlemsstat. Kapitalgevinster realiseret af disse skattepligtige ved afståelse af andele i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, beskattes derimod med den fulde sats.
- 31 Den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, således som den er gennemført af skattemyndigheden, finder således anvendelse uden forskel på enhver fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i Portugal, og medfører en forskellig behandling, der udelukkende er baseret på etableringsstedet for de selskaber, hvori kapitalen er investeret, med henblik på at tilskynde til investering i den økonomiske virksomhed i Portugal på bekostning af investeringer i andre medlemsstater.
- 32 For det første investerer en skattepligtig, der foretager investeringer i andele i et portugisisk selskab, og en skattepligtig, der foretager investeringer i andele i et udenlandsk selskab, således begge deres kapital i selskaber med henblik på at opnå overskud (jf. analogt dom af 9.9.2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, præmis 33).
- 33 For det andet ville en anerkendelse af, at skattepligtige, der har investeret i virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet i Portugal, befinder sig i en anden situation end skattepligtige, der har investeret i virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet uden for Portugal, selv om artikel 63, stk. 1, TEUF netop forbyder restriktioner for grænseoverskridende kapitalbevægelser, gøre denne bestemmelse indholdsløs (jf. analogt dom af 9.9.2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 Den forskellige behandling, der følger af en sådan lovgivning, beror således ikke på objektivt forskellige situationer.
- 35 Under disse omstændigheder skal det undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes i tvingende almene hensyn. Ifølge retspraksis er en restriktion for de frie kapitalbevægelser kun tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn, hvis den er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 17.3.2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 I det foreliggende tilfælde har den i hovedsagen omhandlede skattepraksis ifølge den forelæggende ret til formål at støtte nationale virksomheder og stimulere den økonomiske aktivitet i Portugal.
- 37 I overensstemmelse med fast retspraksis kan formål af rent økonomisk art imidlertid ikke udgøre et tvingende alment hensyn, som kan begrunde en restriktion for en grundlæggende frihed, der er sikret ved EUF-traktaten (dom af 6.6.2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, præmis 48, og af 25.2.2021, Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

- 38 Selv hvis det antages, at et sådant formål kunne anses for tilladt, er der under alle omstændigheder ikke blevet fremlagt nogen oplysninger til støtte for, at dette formål ikke ville være blevet opnået, hvis den skattefordel, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, ligeledes var blevet anvendt på kapitalgevinster genereret ved afståelse af andele i mikrovirksomheder og små virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet uden for Portugal (jf. analogt dom af 9.9.2021, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, præmis 40).
- 39 Selv om den portugisiske regering uden at bestride det nævnte rent økonomiske formål i sit skriftlige indlæg har anført, at den omhandlede forskellige behandling er direkte forbundet med beskyttelsen af sammenhængen i beskatningsordningen, skal det bemærkes, at for at et anbringende, der er baseret på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne sammenhæng skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den omhandlede lovgivning (dom af 7.4.2022, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Det må imidlertid fastslås, at den portugisiske regering ikke har fremført nogen retlige argumenter til støtte for sit udsagn. Denne regering har således ikke godtgjort, at den skattefordel, som indrømmes skattepligtige, der besidder kapitalandele i virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet i Portugal, blev udlignet ved en bestemt skatteopkrævning, hvilket således begrundes, at skattepligtige, der besidder kapitalandele i virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet uden for Portugal, udelukkes fra at kunne indrømmes denne fordel.
- 41 Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse synes den i hovedsagen omhandlede lovgivning, således som den er gennemført af skattemyndigheden, dermed ikke at være begrundet i tvingende almene hensyn.
- 42 Artikel 63 TEUF skal følgelig fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattepraksis på området for personlig indkomstskat, hvorefter en skattefordel, der består i at nedsætte beskatningen af kapitalgevinster genereret ved afståelse af andele i selskaber til det halve, alene er forbeholdt afståelser af andele i selskaber med hjemsted i denne medlemsstat, hvorved afståelser af andele i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater er udelukket herfra.

Det femte til det ellefte præjudicielle spørgsmål

- 43 Med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorledes det almindelige EU-retlige princip om forbud mod misbrug skal fortolkes, med den begrundelse, at sagsøgeren i hovedsagen angiveligt på en måde, der udgør misbrug, har forsøgt at påberåbe sig EU-retten, herunder de grundlæggende friheder, der er fastsat i artikel 49 TEUF og 63 TEUF, med henblik på indrømmelse af den behandling, der er fastsat i indkomstskattelovens artikel 43, stk. 3.
- 44 Det skal i denne henseende bemærkes, at det ifølge Domstolens faste praksis, inden for rammerne af samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter, for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne nøje iagttager de krav til indholdet af en anmodning om præjudiciel afgørelse, som udtrykkeligt fremgår af artikel 94 i Domstolens procesreglement, som den forelæggende ret forventes at have kendskab til. Disse krav fremgår i øvrigt af Domstolens anbefalinger til de nationale retter vedrørende forelæggelse af præjudicielle spørgsmål (EUT 2019, C 380, s. 1) (dom af 6.10.2021, *Consorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

- 45 Som det fremgår af procesreglementets artikel 94, litra c), er det således nødvendigt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder en kortfattet fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, samt af sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (dom af 6.10.2021, *Consorzio Italian Management og Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 Hvad i det foreliggende tilfælde angår det femte til det ellefte spørgsmål bemærkes, at den forelæggende ret kun har givet en mangelfuld fremstilling af de retlige og faktiske omstændigheder og navnlig af den fordel, som sagsøgeren i hovedsagen har søgt at opnå ved at foretage den i hovedsagen omhandlede afståelse af andele i stedet for udlodning af udbytte. Da CLB og Prince Vert er franske selskaber, har den forelæggende ret ikke redegjort for hele den skattebyrde, der ville være blevet pålagt en sådan udlodning af udbytte, navnlig i lyset af bestemmelserne i indkomstskatteloven om udbytte af udenlandsk oprindelse og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Den Franske Republik og Den Portugisiske Republik, som sagsøgeren i hovedsagen har henvist til i sit skriftlige indlæg, men som ikke er nævnt i anmodningen om præjudiciel afgørelse.
- 47 Den forelæggende ret har desuden ikke redegjort for, hvorledes sagsøgeren i hovedsagen har misbrugt de friheder, der er fastsat i artikel 49 TEUF og 63 TEUF. Den har heller ikke redegjort for, hvilken sammenhæng den hævder at kunne godtgøre mellem den angivelige skattefordel, som alene følger af national ret og ikke af EU-retten, og den ønskede fortolkning af det almindelige EU-retlige princip om forbud mod misbrug.
- 48 Under disse omstændigheder råder Domstolen ikke over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål, og spørgsmålene opfylder derfor ikke de betingelser for antagelse til realitetsbehandling, der er fastsat i procesreglementets artikel 94.
- 49 Det må følgelig fastslås, at det femte til det ellefte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, idet den forelæggende ret imidlertid bevarer muligheden for at indgive en ny anmodning om præjudiciel afgørelse, når den er i stand til at forelægge samtlige oplysninger for Domstolen, der gør det muligt for denne at træffe afgørelse (jf. analogt kendelse af 1.10.2020, *Inter Consulting*, C-89/20, EU:C:2020:771, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

Sagsomkostninger

- 50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattepraksis på området for personlig indkomstskat, hvorefter en skattefordel, der består i at nedsætte beskatningen af kapitalgevinster genereret ved afståelse af andele i selskaber til det halve, alene er forbeholdt afståelser af andele i selskaber med hjemsted i denne medlemsstat, hvorved afståelser af andele i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater er udelukket herfra.

Underskrifter