



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 17 mars 2022*

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 63 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Beskattning av utdelning till företag för kollektiva investeringar (fondföretag) – Fondföretag med hemvist i landet och fondföretag utan hemvist i landet – Särbehandling – Källskatt som endast tas ut på utdelning till fondföretag utan hemvist i landet – Jämförbara situationer – Bedömning – Beaktande av de skatteregler som gäller för innehavare av andelar i fondföretag och av den omständigheten att företag med hemvist i landet är föremål för andra skatter – Ej relevant för bedömningen”

I mål C-545/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden), Portugal), genom beslut av den 9 juli 2019, som inkom till domstolen den 17 juli 2019, i målet

AllianzGI-Fonds AEVN

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen A. Arabadjiev, tillika tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna I. Ziemele, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (referent) och A. Kumin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- AllianzGI-Fonds AEVN, genom J. Lobato Heitor, R. Pereira de Abreu, och F. Cabral Matos, advogados,
 - Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, A. de Almeida Morgado, A. Homem och P. Barros da Costa, samtliga i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom W. Roels och G. Braga da Cruz, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 6 maj 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 och 63 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan AllianzGI-Fonds AEVN och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal) angående upphävande av den sistnämnda myndighetens beslut i fråga om innehållande av källskatt avseende inkomstskatten för juridiska personer för åren 2015 och 2016.

Portugisisk rätt

- 3 I artikel 22 i Estatuto dos Benefícios Fiscais (lagen om skattelättnader, nedan kallad EBF) föreskrevs, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, följande:

”1 – Värdepappers- och fastighetsinvesteringsfonder samt värdepappers- och fastighetsinvesteringsbolag som bildats och som drivs i enlighet med nationell rätt ska vara föremål för inkomstskatt för juridiska personers inkomst i enlighet med bestämmelserna i denna artikel.

...

3 – Vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten ska sådana inkomster som avses i artiklarna 5, 8 och 10 i [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lagen om inkomstskatt för fysiska personer)] inte beaktas, utom när de härrör från enheter som är etablerade eller har hemvist i ett land, ett territorium eller en region med klart förmånligare skatteregler, enligt en förteckning godkänd genom dekret av den regeringsledamot som ansvarar för finansfrågor. Inte heller kostnader som är kopplade till dessa inkomster eller som anges i artikel 23 A i [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lagen om inkomstskatt för juridiska personer)] ska beaktas, eller inkomster, inbegripet avdrag, och kostnader avseende förvaltningsavgifter och andra avgifter till sådana enheter som avses i punkt 1.

...

6 – De enheter som avses i punkt 1 ska undantas från *derrama municipal* (kommunal vinstskatt) och från *derrama estadual* (nationell vinstskatt).

7 – Vid fusion, fission eller teckning in natura mellan de enheter som avses i punkt 1, inbegripet sådana som inte är juridiska personer, ska artiklarna 73, 74, 76 och 78 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer gälla i tillämpliga delar. Reglerna för överföring av tillgångar i artikel 73.3 i nämnda lag ska gälla för teckning in natura.

8 – De specifika skattesatser som föreskrivs i artikel 88 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer ska i tillämpliga delar gälla i detta system.

...

10 – Det finns ingen skyldighet att innehålla källskatt avseende lagen om inkomstskatt för juridiska personer som uppburits av sådana skattskyldiga personer som avses i punkt 1.

...

14 – Punkt 7 ska tillämpas på de transaktioner som anges där och som rör enheter som har sitt säte, sin faktiska ledning eller sin hemvist i Portugal, i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detta gäller i det sistnämnda fallet dock endast om myndigheterna har en skyldighet att samarbeta på området för information och bistånd som är likvärdig med den som gäller i Europeiska unionen.

15 – Förvaltningsorganen i de bolag eller fonder som avses i punkt 1 ska vara solidariskt ansvariga för skatteskulder i de bolag eller fonder som de leder.”

4 I artikel 22 A EBF föreskrivs följande:

”1 – Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 3 ska inkomst från kapital- eller bolagsandelar i enheter som omfattas av den ordning som föreskrivs i föregående artikel vara skattepliktig med avseende på inkomstskatten för fysiska personer eller inkomstskatten för juridiska personer i enlighet med följande bestämmelser:

- a) vad gäller inkomster från utdelning till mottagare som har hemvist i Portugal eller inkomster som är hänförliga till ett fast driftställe som är beläget på detta territorium: genom innehållande av källskatt
 - i) enligt den skattesats som föreskrivs i artikel 71.1 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer, när mottagarna är skattskyldiga till sådan skatt, varvid den innehållna källskatten är definitiv när inkomsterna har förvärvats från annat än affärs-, industri- eller jordbruksverksamhet,
 - ii) enligt den skattesats som föreskrivs i artikel 94.4 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, när mottagarna är skattskyldiga till sådan skatt, varvid den innehållna källskatten utgör ett förskott på skatten, såvida inte den skattskyldige omfattas av ett undantag från inkomstskatt för juridiska personer som utesluter inkomst av kapital, i vilket fall den är definitiv,

...

- c) vad gäller inkomster från andelar i fastighetsinvesteringsfonder och från andelar i fastighetsinvesteringsbolag vars mottagare är skattskyldiga personer utan hemvist i Portugal som inte har något fast driftställe där till vilket dessa inkomster kan hänföras: genom innehållande av definitiv källskatt enligt en skattesats på 10 procent, i fråga om inkomster från utdelning eller från återköp av andelar eller specifikt på 10 procent i övriga fall,
- d) vad gäller inkomst från andelar i värdepappersfonder eller i investeringsbolag som omfattas av den ordning som föreskrivs i föregående artikel, inklusive kapitalvinster vid återköp eller likvidation av sådana andelar, vars mottagare inte har hemvist i Portugal och inte har något fast driftställe där till vilket dessa inkomster kan hänföras: dessa inkomster är undantagna från inkomstskatt för fysiska personer och från skatt på inkomst för juridiska personer,
- e) i övriga fall: i enlighet med bestämmelserna i lagen om inkomstskatt för fysiska personer eller lagen om inkomstskatt för juridiska personer.

2 – Bestämmelserna i leden a i) och b i föregående punkt ska tillämpas utan att det påverkar en valmöjlighet att bli beskattad för samtliga inkomster, i fråga om inkomster som personer som är skattskyldiga till inkomstskatt för fysiska personer har förvärvat från annat än handels-, industri- eller jordbruksverksamhet, i vilket fall den innehållna källskatten utgör ett förskott på skatt, i enlighet med bestämmelserna i artikel 78 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer.

3 – Bestämmelserna i punkt 1 c och d är inte tillämpliga och inkomster ska beskattas i enlighet med punkt 1 a, b eller e, när

- a) inkomsttagarna har hemvist i ett land, ett territorium eller en region med klart förmånligare skatteregler, enligt en förteckning godkänd genom dekret av den regeringsledamot som ansvarar för finansfrågor,
- b) inkomsttagarna är enheter utan hemvist i landet som direkt eller indirekt ägs till mer än 25 procent av enheter eller fysiska personer med hemvist i landet.

...

13 – Vid tillämpning av detta system ska inkomst från andelar i fastighetsinvesteringsfonder och från andelar i fastighetsinvesteringsbolag, inklusive kapitalvinster vid överlåtelse mot vederlag, återköp eller likvidation av sådana andelar, anses utgöra inkomst av fast egendom.”

- 5 Artikel 3.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, hade följande lydelse:

”Skatt på juridiska personers inkomst ska tas ut på följande:

...

- d) Inkomster av de slag som omfattas av inkomstskatten för fysiska personer, och värdeökning av tillgångar som uppnåtts utan kostnad av sådana enheter som avses i punkt 1 c i föregående artikel och som inte har ett fast driftställe, eller som har ett sådant driftställe men inkomsterna inte kan hänföras till detta driftställe.”

6 I artikel 4 i denna lag stadgas följande:

”2 – Juridiska personer och andra enheter som varken har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal ska omfattas av inkomstskatten för juridiska personer endast med avseende på inkomster som uppburits i landet.

3 – Vid tillämpningen av föregående punkt ska följande anses ha uppburits i Portugal: inkomster som är hänförliga till ett där beläget fast driftställe samt inkomster av följande slag som inte uppfyller det villkoret:

...

c) Nedan angivna inkomster som härrör från personer som har sin hemvist, sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal eller för vilka betalningen kan hänföras till ett fast driftställe som är beläget i landet:

...

3) Övriga kapitalinkomster.

...”

7 I artikel 87.4 i nämnda lag anges följande:

”För inkomster som upp bärs av enheter som varken har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal och som inte där har något fast driftställe som inkomsterna kan hänföras till, är skattesatsen för inkomstskatten för juridiska personer 25 procent ...”

8 I artikel 88.11 i samma lag föreskrivs följande:

”Utdelning, från enheter som omfattas av inkomstskatten för juridiska personer, till skattskyldiga personer som helt eller delvis omfattas av undantag från skattskyldighet, i detta fall innefattande inkomst av kapital, beskattas fristående enligt en skattesats på 23 procent, när de bolagsandelar som utdelningen hänför sig till inte kontinuerligt har innehafts av samma skattskyldiga person under det år som föregår den dag då utdelningen lämnas och inte har behållits under den tid som krävs för att uppfylla detta tidskrav.”

9 I artikel 94 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer föreskrivs följande:

”1 – Inkomstskatten för juridiska personer ska tas ut som källskatt för följande inkomster som upp bärs i Portugal:

...

c) Inkomst av kapital som inte omfattas av de föregående leden och inkomst av fast egendom, enligt den för inkomstbeskattningen av fysiska personer gällande definitionen, om inkomsten härrör från en person som är skattskyldig till inkomstskatten för juridiska personer eller om inkomsten betalas inom ramen för närings- eller yrkesverksamhet av rättssubjekt som är skattskyldiga till inkomstskatt för fysiska personer och som har bokföring eller har bokföringsplikt.

...

3 – Källskatten utgör ett förskott på skatt, utom i följande fall, då den är definitiv:

...

b) Om den som uppbär inkomsten, när det är fråga om annan inkomst än inkomst av fast egendom, är ett rättssubjekt som saknar hemvist och fast driftställe i Portugal eller som har ett sådant driftställe men inkomsterna inte kan hänföras till detta driftställe.

...

5 – Föregående punkt ska inte tillämpas på källskatt som enligt punkt 3 är att anse som definitiv och på vilken de skattesatser som föreskrivs i artikel 87 är tillämpliga.

6 – Källskatt avseende inkomstskatten för juridiska personer ska innehållas den dag som föreskrivs för innehållande av inkomstskatt enligt lagen om inkomstskatt för fysiska personer eller, om sådant innehållande inte föreskrivs, den dag då inkomsten ställs till förfogande. De belopp som innehålls ska betalas till staten senast den tjugonde dagen i den månad som följer på den månad då de innehölls. Sådan betalning ska ske på de villkor som anges i inkomstskattelagen eller i kompletterande lagstiftning.”

10 I punkt 29 i den allmänna tabellen i [Código do Imposto do Selo (lagen om stämpelskatt)], i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, angavs följande:

”29 – Det totala nettovärdet av företag för kollektiva investeringar som omfattas av artikel 22 EBF:

29.1 – Företag för kollektiva investeringar som uteslutande investerar i penningmarknadsinstrument och inlåningsinstrument: 0,0025 procent per kvartal av värdet i fråga.

29.2 – Andra företag för kollektiva investeringar: 0,00125 procent per kvartal av värdet i fråga.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 AllianzGI-Fonds AEVN är ett företag för kollektiva investeringar (fondföretag) av öppen typ, som bildats enligt tysk lagstiftning och har sitt säte i Tyskland. Det förvaltas av ett förvaltningsorgan som likaså har säte i Tyskland. Detta organ har varken hemvist eller fast driftställe i Portugal.

12 AllianzGI-Fonds AEVN har sin skatterättsliga hemvist i Tyskland och är enligt den tyska lagstiftningen befriat från bolagsskatt i denna medlemsstat. Denna skatterättsliga ställning innebär att det inte kan återfå skatt, som betalats i utlandet, i form av ett skattetillgodohavande på grund av internationell dubbelbeskattning, och att det inte kan begära återbetalning av sådan skatt.

13 Under åren 2015 och 2016 innehade AllianzGI-Fonds AEVN andelar i olika bolag med hemvist i Portugal. På den utdelning som bolaget erhöll under dessa två år togs det, i enlighet med artikel 87.4 c i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, ut en definitiv källskatt på 25 procent, till ett sammanlagt belopp av 39 371,29 euro.

- 14 För år 2015 erhöll AllianzGI-Fonds AEVN återbetalning med 5 065,98 euro i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Republiken Portugal och Förbundsrepubliken Tyskland, i vilket det föreskrivs en skattesats på högst 15 procent för beskattning av utdelning.
- 15 Den 29 december 2017 begärde AllianzGI-Fonds AEVN att skatte- och tullmyndigheten skulle ompröva de beslut genom vilka den sistnämnda innehållit källskatt avseende inkomstskatt för juridiska personer för åren 2015 och 2016. Bolaget yrkade att dessa beslut skulle upphävas på grund av att de stred mot unionsrätten och att bolagets rätt till återbetalning av skatt som felaktigt påförts i Portugal skulle erkännas. Den 13 november 2018 fastställde myndigheten de aktuella besluten.
- 16 AllianzGI-Fonds AEVN gav den 12 februari 2019 in ett överklagande till den hänskjutande domstolen, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden – CAAD)) och yrkade att denna skulle upphäva besluten om källbeskattning vad gäller det resterande beloppet på 34 305,31 euro.
- 17 AllianzGI-Fonds AEVN har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att företag för kollektiva investeringar (fondföretag) som hade bildats och bedrev verksamhet i enlighet med den portugisiska lagstiftningen under åren 2015 och 2016 omfattades av ett förmånligare skattesystem än det som bolaget omfattades av i Portugal, eftersom dessa företag enligt artikel 22.3 EBF var befriade från inkomstskatt för juridiska personer vad gäller utdelning som betalades av bolag med hemvist i Portugal. AllianzGI-Fonds AEVN anser att bolaget utsätts för en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 18 FEUF och en restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artikel 63 FEUF, genom att bolaget beskattas med 25 procent för utdelning som bolaget erhåller från bolag med hemvist i Portugal.
- 18 Skatte- och tullmyndigheten har för sin del hävdats att de portugisiska skatteregler som är tillämpliga på fondföretag som bildats och bedriver verksamhet i enlighet med den nationella lagstiftningen och de skatteregler som är tillämpliga på fondföretag som bildats och har hemvist i Tyskland inte till sin natur är jämförbara, eftersom det första av dessa regelverk inte heller utesluter beskattning av utdelning från de företag som omfattas av regelverket, oavsett om det sker genom stämpelskatt eller den särskilda skatt som föreskrivs i artikel 88.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer. Med hänsyn till att beskattningen av utdelningarna sker på olika sätt finns det inget som tyder på att utdelning till fondföretag som bildats och bedriver verksamhet i enlighet med den portugisiska lagstiftningen skulle beskattas mildare än utdelning som uppbärs i Portugal av ett sådant företag som AllianzGI-Fonds AEVN. Skatte- och tullmyndigheten har tillagt att det inte heller har visats att den del av skatten som inte har återbetalats till AllianzGI-Fonds inte heller kommer att kunna återkrävas av AllianzGI-Fonds AEVN:s investerare.
- 19 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida det portugisiska skattesystemet strider mot artikel 56 FEUF om friheten att tillhandahålla tjänster eller artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital, eftersom det innebär att utdelning från bolag med hemvist i Portugal till fondföretag som har sitt säte i Portugal och som har bildats och bedriver verksamhet i enlighet med portugisisk lagstiftning undantas från inkomstskatt för juridiska personer, samtidigt som utdelning från sådana bolag till fondföretag som har sitt säte i en annan medlemsstat i unionen, och som således varken har bildats eller bedriver verksamhet i enlighet med den nationella lagstiftningen, beskattas med 25 procent.

20 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden – CAAD)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Utgör [artikel 63 FEUF] om fri rörlighet för kapital eller [artikel 56 FEUF] om friheten att tillhandahålla tjänster hinder för en sådan skatterättslig reglering som den i det nationella förfarandet, vilken införts genom artikel 22 [EBF], som innebär att det tas ut en definitiv källskatt på utdelning från portugisiska företag till [fondföretag] som har hemvist i någon annan medlemsstat än Portugal, medan [fondföretag] som bildats i enlighet med portugisisk lagstiftning och som har sin skatterättsliga hemvist i Portugal kan undantas från källbeskattning av sådana inkomster?
- 2) Innebär den nationella lagstiftningen i målet vid den nationella domstolen – genom att den föreskriver att utdelning till [fondföretag] utan hemvist i landet ska bli föremål för källbeskattning och att endast [fondföretag] med hemvist i landet har möjlighet att undantas från källbeskattning – att utdelning till [fondföretag] som inte har hemvist i Portugal behandlas mindre förmånligt eftersom dessa inte har någon möjlighet att undantas från denna källbeskattning?
- 3) Är skattereglerna för andelsinnehavarna i [fondföretag] relevanta för bedömningen av om den portugisiska lagstiftningen är diskriminerande, med hänsyn till att lagstiftningen föreskriver en särskild och annan skattemässig behandling av i) [fondföretag] (med hemvist i Portugal) och ii) [fondföretagens] respektive andelsinnehavare? Eller ska bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara, för att avgöra om diskriminering föreligger, göras enbart med utgångspunkt i de skatteregler som tillämpas på investeringsinstrumentets nivå, med beaktande av att beskattningen av fondföretag med hemvist i Portugal inte på något sätt ändras eller påverkas av huruvida de aktuella andelsinnehavarna har hemvist i Portugal eller inte?
- 4) Är det tillåtet att behandla [fondföretag] olika beroende på om de har hemvist i Portugal eller inte, med hänsyn till att fysiska eller juridiska personer med hemvist i Portugal som innehar andelar i [fondföretag] (med eller utan hemvist i landet) i båda fallen är skattskyldiga (generellt sett utan skattebefrielse) på samma sätt för inkomster som de erhåller från [fondföretag] trots att det innebär att innehavare av andelar i [fondföretag] med hemvist i utlandet beskattas högre?
- 5) Är det, med hänsyn till att den eventuella diskrimineringen i förevarande fall avser en skillnad i beskattningen av utdelning från [fondföretag] med hemvist i Portugal till dess andelsinnehavare, berättigat att vid prövningen av om inkomstbeskattningen är jämförbar beakta andra skatter eller avgifter som ska betalas med anledning av [fondföretagens] investeringar? Är det, i synnerhet, berättigat och tillåtet att vid bedömningen av jämförbarheten även beakta den inverkan på kostnader med mera som skatter som tas ut på egendom har – och inte endast begränsa sig till skatten på [fondföretagens] inkomster – inbegripet eventuella fristående skatter?”

Begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet

- 21 Efter det att generaladvokaten föredragit sitt förslag till avgörande har AllianzGI-Fonds AEVN, genom skrivelse som kom in till domstolens kansli den 21 juli 2021, begärt att domstolen med stöd av artikel 83 i sina rättegångsregler ska återuppta den muntliga delen av förfarandet.
- 22 AllianzGI-Fonds AEVN har till stöd för sin begäran i huvudsak gjort gällande att generaladvokatens förslag till avgörande, i den utsträckning som generaladvokaten behandlar frågan huruvida artikel 14.3 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lagen om inkomstskatt för juridiska personer) är tillämplig i det nationella målet, grundar sig på nya omständigheter som ännu inte har avhandlats mellan parterna. AllianzGI-Fonds AEVN har särskilt hänvisat till punkterna 10, 20 och 92 i detta förslag till avgörande. AllianzGI-Fonds AEVN har dessutom ifrågasatt såväl den tolkning som generaladvokaten har gjort av det påstådda behovet av att undvika att utdelning från fondföretag utan hemvist i landet undgår beskattning, som generaladvokatens bedömning av metoden att beskatta utdelning genom att ta ut stämpelskatt.
- 23 Domstolen erinrar för det första om att det i stadgan för Europeiska unionens domstol och domstolens rättegångsregler inte föreskrivs någon möjlighet för de berörda rättssubjekt som avses i artikel 23 i den stadgan att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande (dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 24 För det andra ska generaladvokaten, enligt artikel 252 andra stycket FEUF, vid offentliga sammanträden, fullständigt opartiskt och oavhängigt, lägga fram motiverade yttranden i mål som enligt stadgan för Europeiska unionens domstol kräver dennes deltagande. Domstolen är inte bunden av vare sig det egentliga förslaget till avgörande eller av den motivering som ligger till grund för generaladvokatens förslag. Att en av parterna inte delar generaladvokatens uppfattning i förslaget till avgörande, oavsett vilka frågor som generaladvokaten prövat däri, kan följaktligen inte i sig utgöra ett tillräckligt skäl för att återuppta den muntliga delen av förfarandet (dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 23 och där angiven rättspraxis).
- 25 I enlighet med artikel 83 i domstolens rättegångsregler får domstolen emellertid efter att ha hört generaladvokaten, när som helst, besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna (dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 26 I förevarande fall finner domstolen emellertid, efter att ha hört generaladvokaten, att den, efter det skriftliga förfarandet och med beaktande av dels de förtydliganden som den hänskjutande domstolen har gjort med anledning av domstolens begäran om kompletterande upplysningar, dels parternas svar på domstolens skriftliga frågor, har tillgång till samtliga uppgifter som den behöver för att döma i målet. Vidare ska förevarande mål inte avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna och begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet innehåller inte uppgifter om någon ny omständighet som kan påverka det kommande avgörandet.

- 27 Mot bakgrund av den rättspraxis som anges i punkt 24 ovan kan för övrigt de invändningar som AllianzGI-Fonds AEVN har gjort mot den bedömning som gjorts i generaladvokatens förslag till avgörande av det påstådda behovet av att undvika att utdelning från fondföretag utan hemvist i landet inte beskattas, och av metoden att beskatta utdelning genom att ta ut stämpelskatt, inte motivera ett återupptagande av det muntliga förfarandet.
- 28 Under dessa omständigheter finner domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, att det saknas skäl att besluta om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

- 29 Den hänskjutande domstolen har ställt sina fem frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 och 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken källskatt tas ut på utdelning från bolag med hemvist i landet till ett fondföretag utan hemvist i landet, medan utdelning som lämnas till ett fondföretag med hemvist i landet är undantagen från sådan källbeskattning. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i dels huruvida denna skattemässiga behandling, som gör åtskillnad beroende på var det mottagande företaget har sin hemvist, kan vara motiverad med hänsyn till att fondföretag med hemvist i landet omfattas av en annan beskattningsmetod, dels huruvida bedömningen av om den situation som fondföretag med hemvist i landet befinner sig i är jämförbar med den som fondföretag utan hemvist i landet befinner sig i – för att avgöra om det föreligger en objektiv skillnad mellan dessa situationer som kan motivera den skillnad i behandlingen som införts genom lagstiftningen i denna medlemsstat – enbart ska ske med utgångspunkt i investeringsinstrumentet eller om man härvid även ska beakta den situation som andelsinnehavarna befinner sig i.

Den fria rörlighet som är tillämplig

- 30 Eftersom tolkningsfrågorna har ställts med avseende på både artikel 56 FEUF och artikel 63 FEUF, ska det inledningsvis avgöras huruvida, och i så fall i vilken utsträckning, en nationell lagstiftning som den i målet aktuella kan påverka utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital.
- 31 Det följer av fast rättspraxis att bedömningen av huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget ska ske med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 33 och där angiven rättspraxis, och dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 51 och där angiven rättspraxis).
- 32 Målet vid den nationella domstolen rör ett överklagande av beslut om källbeskattning av utdelning till klaganden i det nationella målet från bolag med hemvist i Portugal för åren 2015 och 2016 samt huruvida en nationell lagstiftning, enligt vilken möjligheten att omfattas av undantag från sådan källbeskattning förbehålls fondföretag som bildats och bedriver verksamhet i enlighet med portugisisk lagstiftning eller vars förvaltningsorgan är verksamt i Portugal via ett fast driftställe, är förenlig med unionsrätten.

- 33 Eftersom den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet således avser den skattemässiga behandlingen av utdelning som uppbärs av fondföretag, ska den i målet aktuella situationen anses omfattas av den fria rörligheten för kapital (se, analogt, dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkterna 35 och 36).
- 34 Även om det antas att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet medför att den verksamhet som bedrivs av ett fondföretag med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Portugal, där det lagligen utför liknande tjänster, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiv, är sådana verkningar en oundviklig följd av den skattemässiga behandlingen av utdelning till detta utländska företag och motiverar inte att det görs en separat prövning av tolkningsfrågorna med avseende på friheten att tillhandahålla tjänster. Den friheten framstår nämligen här som underordnad den fria rörligheten för kapital och kan anknytas till den (se, analogt, dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 37).
- 35 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet prövas uteslutande mot bakgrund av artikel 63 FEUF.

Huruvida det föreligger en restriktion av den fria rörligheten för kapital

- 36 Det följer av domstolens fasta praxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i en viss medlemsstat från att investera i denna eller som kan avhålla personer med hemvist i denna stat från att investera i andra stater (se, bland annat, dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 27 och där angiven rättspraxis, och dom av den 30 januari 2020, Köln-Aktiefonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, punkt 49 och där angiven rättspraxis).
- 37 I förevarande fall är det utrett att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet beviljas fondföretag som bildats och bedriver verksamhet i enlighet med den portugisiska lagstiftningen, medan utdelning till fondföretag med hemvist i en annan medlemsstat inte kan omfattas av detta undantag.
- 38 Genom att källskatt tas ut på utdelning till fondföretag som inte har hemvist i landet medan endast fondföretag med hemvist i landet kan medges befrielse från sådan källskatt, är den nationella lagstiftningen i fråga mindre förmånlig vad gäller utdelning till fondföretag utan hemvist i landet.
- 39 En sådan oförmånlig behandling kan avhålla dels fondföretag utan hemvist i landet från att investera i bolag med hemvist i Portugal, dels investerare med hemvist i Portugal från att förvärva andelar i sådana fondföretag, och utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF (se, analogt, dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl. C-480/16, EU:C:2018:480, punkterna 44 och 45 och där angiven rättspraxis).
- 40 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska artikel 63 FEUF emellertid inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.
- 41 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska således tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som gör åtskillnad mellan skattskyldiga på grundval av var de har sin hemvist

eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med EUF-fördraget. Det i artikel 65.1 a FEUF föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]" (dom av den 29 april 2021, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Vinster från fondföretag), C-480/19, EU:C:2021:334, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

- 42 Domstolen har även slagit fast att de skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska skiljas från sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 65.3 FEUF. För att en nationell skattelagstiftning ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital krävs att den skillnad i behandling som följer därav avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 29 april 2021, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Vinster från fondföretag), C-480/19, EU:C:2021:334, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

Huruvida det föreligger objektivt jämförbara situationer

- 43 För att bedöma huruvida de berörda situationerna är jämförbara vill den hänskjutande domstolen få klarhet i dels huruvida situationen för andelsinnehavarna ska beaktas på samma sätt som situationen för fondföretag, dels huruvida det eventuellt är relevant att det i det portugisiska skattesystemet finns vissa skatter som endast fondföretag med hemvist i landet omfattas av.
- 44 Den portugisiska regeringen har i huvudsak gjort gällande att situationerna för fondföretag med respektive utan hemvist i landet inte är objektivt jämförbara, på grund av att de utdelningar som dessa två kategorier av investeringsföretag erhåller från bolag med hemvist i Portugal beskattas enligt olika metoder. Å ena sidan källbeskattas sådan utdelning när den lämnas till ett fondföretag utan hemvist i landet. Å andra sidan påförs sådan utdelning stämpelskatt och den särskilda skatt som föreskrivs i artikel 88.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, när den lämnas till ett fondföretag utan hemvist i landet.
- 45 Den portugisiska regeringen har även anfört att det av artikel 22 – A EBF följer att utdelning från fondföretag med hemvist i Portugal till andelsinnehavare som likaså har hemvist i Portugal beskattas med 28 procent (när mottagarna är skattskyldiga till bolagsskatt) eller med 25 procent (när mottagarna är skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer), medan utdelning till andelsinnehavare som inte har hemvist eller något fast driftställe i Portugal i princip är undantagen från bolagsskatt och inkomstskatt för juridiska personer (med några få undantag som väsentligen syftar till att förhindra otillbörlig skatteplanering).
- 46 Enligt nämnda regering finns det ett nära samband mellan beskattningen av fondföretags inkomster och beskattningen av inkomsterna för de som innehar andelar i dessa företag. Den portugisiska modellen för beskattning av fondföretag har en "sammansatt" karaktär och kombinerar således strukturellt dels de skatter som påförs fondföretag med hemvist i landet, det vill säga stämpelskatten och den särskilda skatt som föreskrivs i artikel 88.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, dels de skatter som påförs innehavare av andelar i sådana företag, såsom dem som angetts i föregående punkt. Dessa olika skatter bör enligt nämnda regering betraktas som en helhet, i den mån de är mycket integrerade med varandra, eftersom var och en av dem är nödvändig för det inre sammanhanget i det inrättade skattesystemet.

- 47 Samma regering har dessutom tillagt att det inom ramen för bedömningen av huruvida de berörda situationerna är jämförbara inte får bortses från verkningarna av den skattemässiga transparens som kännetecknar förhållandet mellan klaganden i det nationella målet och dess andelsinnehavare, vilket leder till att den källskatt som innehållits i Portugal omedelbart kan övervältras på andelsinnehavare som, då de inte omfattas av skattebefrielse, kan avräkna eller kreditera sin andel av den källskatt som innehållits i Portugal från den skatt som de är skyldiga att betala i Tyskland.
- 48 Slutligen anser den portugisiska regeringen att eftersom klaganden i det nationella målet själv har valt att inte bedriva verksamhet i Portugal genom ett fast driftställe, har klaganden själv uteslutit varje möjlighet att jämföra detta företag med fondföretag med hemvist i Portugal. Klagandens situation är i själva verket jämförbar med den situation som andra rättssubjekt utan hemvist i landet befinner sig i, vilka i Portugal alltid beskattas med 25 procent av utdelningen.
- 49 Det framgår av fast rättspraxis att då en stat ensidigt eller genom avtal föreskriver att inte bara skattskyldiga personer med hemvist i landet utan även skattskyldiga personer utan hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt för de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa skattskyldiga personer utan hemvist i landet den situation som gäller för skattskyldiga personer med hemvist i landet (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 47 och där angiven rättspraxis).
- 50 Vad gäller den portugisiska regeringens argument i punkt 44 ovan, ska det erinras om att domstolen, med avseende på de omständigheter som gav upphov till domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), godtog att olika beskattningsmetoder tillämpas på dem som uppbär inkomst av kapital beroende på om de har hemvist i landet eller inte, eftersom denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 41).
- 51 I det mål som avgjordes genom domen av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402), slog domstolen fast att skillnaden i behandling av utdelning till pensionsfonder, beroende på om de är hemmahörande i landet eller inte, till följd av att två olika beskattningsmetoder tillämpades på dessa fonder, var motiverad med hänsyn till att dessa båda kategorier av skattskyldiga inte befann sig i samma situation med avseende på det mål som eftersträvades med den nationella lagstiftningen, samt dennas syfte och innehåll.
- 52 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, innebär den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet emellertid inte endast att beskattning ska ske på olika sätt beroende på var det fondföretag som erhåller utdelning av inhemskt ursprung har sin hemvist. Det föreskrivs i stället i själva verket en systematisk beskattning av endast sådan utdelning som lämnas till fondföretag utan hemvist i landet (se, analogt, dom av den 8 november 2012, kommissionen/Finland, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 53 Vad gäller stämpelskatten framgår det såväl av parternas skriftliga yttranden som av den hänskjutande domstolens svar på EU-domstolens begäran om upplysningar att denna, på grund av att dess beskattningsunderlag utgörs av fondföretagens bokförda nettovärde, är en skatt på egendom som inte kan likställas med en inkomstskatt för juridiska personer.

- 54 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 47 i sitt förslag till avgörande görs i den portugisiska skattelagstiftningen för fondföretag med hemvist i landet en åtskillnad mellan kvarhållna utdelningar och utdelningar som genast vidareutdelas, varvid endast de förstnämnda inkluderas i underlaget för nämnda stämpelskatt. Denna aspekt är i sig tillräcklig för att särskilja detta mål från det mål som avgjordes genom domen av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402).
- 55 Även om det antas att denna stämpelskatt skulle kunna likställas med en skatt på utdelning, kan ett fondföretag med hemvist i landet undgå en sådan beskattning av utdelningen genom att omedelbart vidareutdelas denna, medan ett fondföretag utan hemvist i landet inte har någon sådan möjlighet.
- 56 När det gäller den särskilda skatt som föreskrivs i artikel 88.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, framgår det av vad skattemyndigheten har anfört, enligt beslutet om hänskjutande, att skatten enligt denna bestämmelse tas ut på utdelning som uppbärs av fondföretag med hemvist i landet endast i de fall då de bolagsandelar som utdelningen hänför sig till inte kontinuerligt har innehafts av samma skattskyldiga person under det år som föregick den tidpunkt då utdelningen gjordes och bolagsandelarna inte har behållits så lång tid som krävs för att detta tidskrav ska vara uppfyllt. Den skatt som föreskrivs i nämnda bestämmelse tas således ut på utdelning av inhemskt ursprung till ett fondföretag med hemvist i landet endast i vissa begränsade fall, vilket innebär att skatten inte kan likställas med den allmänna skatt som tas ut på utdelning av inhemskt ursprung till fondföretag utan hemvist i landet.
- 57 Den omständigheten att fondföretag utan hemvist i landet inte omfattas av stämpelskatten och den särskilda skatt som föreskrivs i artikel 88.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer innebär följaktligen inte att de befinner sig i en objektivt sett annorlunda situation jämfört med fondföretag med hemvist i landet, när det gäller källbeskattning av utdelning med portugisiskt ursprung.
- 58 Vad därefter gäller den portugisiska regeringens argument i punkt 48 ovan, påpekar domstolen att de ekonomiska aktörerna, såsom kommissionen har gjort gällande i sitt svar på domstolens skriftliga frågor, i enlighet med friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 FEUF fritt måste kunna välja de medel som är lämpliga för att bedriva sin verksamhet i en annan medlemsstat än den där de har sin hemvist, oberoende av om de permanent etablerar sig i denna andra medlemsstat eller inte, varvid denna frihet inte får inskränkas genom skattebestämmelser.
- 59 I den mån som den portugisiska regeringens argument avser det påstådda behovet av att beakta andelsinnehavarnas situation, framgår det av domstolens praxis att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation i den berörda medlemsstaten ska prövas med beaktande av det mål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (se, bland annat, dom av den 30 april 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 26 och där angiven rättspraxis) och syftet med samt innehållet i dessa bestämmelser (se, bland annat, dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48 och där angiven rättspraxis).
- 60 För övrigt ska endast de relevanta särskiljningskriterier som anges i den aktuella lagstiftningen beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

- 61 Vad för det första gäller syftet med, innehållet i och målet för det nu aktuella portugisiska systemet för beskattning av utdelning, oavsett om beskattningen avser fondföretagen själva eller deras andelsinnehavare, framgår det såväl av den hänskjutande domstolens svar på EU-domstolens begäran om upplysningar som av den portugisiska regeringens svar på de skriftliga frågor som ställts till den i förevarande förfarande att nämnda system har utformats som en typ av "utflyttningsbeskattning", på så sätt att fondföretag som bildats och bedriver verksamhet i enlighet med portugisisk lagstiftning undantas från inkomstskatten som i stället tas ut av andelsinnehavare som har hemvist i landet, medan andelsinnehavare utan hemvist i landet inte beskattas.
- 62 Den portugisiska regeringen har nämligen förtydligat att syftet med de nationella reglerna om beskattning av utdelning bland annat är att uppnå målen att undvika internationell ekonomisk dubbelbeskattning och att flytta skatteuttaget från fondföretagens nivå till andelsinnehavarnas nivå, så att beskattningen av dessa inkomster ungefär motsvarar den skatt som skulle ha tagits ut om dessa inkomster hade uppburits direkt av innehavarna av andelar i dessa fondföretag.
- 63 Det ankommer på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att tolka den nationella rätten, att fastställa det huvudsakliga mål som eftersträvas med den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, med beaktande av samtliga delar av den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet och samtliga komponenter i detta skattesystem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 januari 2020, Köln-Aktiefonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, punkt 79).
- 64 Om den hänskjutande domstolen kommer fram till att den portugisiska lagstiftningen om beskattning av utdelning syftar till att undvika dubbelbeskattning av utdelning från bolag med hemvist i landet, med hänsyn till att fondföretag har ställning som mellanhand i förhållande till deras andelsägare, ska det erinras om att EU-domstolen redan har slagit fast att när det gäller bestämmelser som en medlemsstat föreskriver för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning från ett bolag med hemvist i landet, befinner sig inte mottagande bolag med hemvist i landet nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med den som mottagande bolag utan hemvist i landet befinner sig i (dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 53 och där angiven rättspraxis).
- 65 Såsom framgår av punkt 49 ovan gäller emellertid att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller genom avtal föreskriver att inte bara bolag med hemvist i landet utan även bolag utan hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt för de inkomster som de uppstår från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för de nämnda bolagen utan hemvist i landet den situation som bolag med hemvist i landet befinner sig i.
- 66 Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt som det uppstår en risk för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattning, och den beskattning som kan ske i någon annan medlemsstat saknar härvidlag betydelse. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att mottagande bolag utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 63 FEUF, se till att bolag som saknar hemvist i landet behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket bolag med hemvist i landet behandlas, genom den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattning (dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

- 67 Eftersom Republiken Portugal har valt att utöva sin beskattningsrätt på de inkomster som fondföretag utan hemvist i landet uppbär, befinner sig dessa således i en situation som är jämförbar med situationen för fondföretag med hemvist i Portugal när det gäller risken för ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning från bolag med hemvist i Portugal (se, analogt, dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 68 Om den hänskjutande domstolen kommer fram till att det portugisiska systemet för beskattning av utdelning föranleds av en önskan att inte avstå från all beskattning av utdelning från bolag med hemvist i Portugal och därför syftar till att förlägga beskattningen av sådan utdelning till fondföretagens andelsinnehavare, ska det erinras om att domstolen redan har slagit fast att om målet med den aktuella nationella lagstiftningen är att flytta beskattningen från investeringsinstrumentet till innehavaren av detta instrument, ska det i princip anses vara de materiella villkoren för beskattningsrätt i fråga om innehavarnas inkomster som ska betraktas som avgörande, och inte den beskattningsmetod som används (dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 60).
- 69 Ett fondföretag som inte har hemvist i landet kan dock ha andelsinnehavare som har sin skattemässiga hemvist i Portugal och vars inkomster den medlemsstaten kan beskatta. Ur denna synvinkel befinner sig ett fondföretag utan hemvist i Portugal i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för ett fondföretag med hemvist i detta land (se, analogt, dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 61).
- 70 Republiken Portugal kan visserligen inte beskatta andelsinnehavare som saknar hemvist i landet för utdelning från fondföretag utan hemvist i landet, vilket den portugisiska regeringen för övrigt har medgett såväl i sitt skriftliga yttrande som i svaret på domstolens frågor. Att detta inte är möjligt är dock konsekvent, sett till logiken bakom att flytta beskattningen från investeringsinstrumentet till andelsinnehavaren (se, analogt, dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 62).
- 71 Vad för det andra gäller de relevanta särskiljningskriterierna, i den mening som avses i domstolens praxis (se punkt 60 ovan), konstaterar domstolen att det enda särskiljningskriterium som föreskrivs i den nationella skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet grundar sig på fondföretagens hemvist, genom att endast de företag som saknar hemvist i landet källbeskattas för den utdelning som de erhåller.
- 72 Såsom framgår av domstolens praxis är situationen för ett fondföretag med hemvist i landet som erhåller utdelning jämförbar med situationen för ett mottagande fondföretag utan hemvist i landet, eftersom de vinster som uppkommer i båda fallen i princip riskerar att bli föremål för ekonomisk dubbelbeskattning eller kedjebeskattnings (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 73 Det särskiljningskriterium som det hänvisas till i den nationella lagstiftning som är i fråga i det aktuella målet, som endast avser fondföretagens hemvist, gör det följaktligen inte möjligt att konstatera att det föreligger en objektiv skillnad mellan de situationer som företag med hemvist i landet och företag utan hemvist i landet befinner sig i.

- 74 Mot bakgrund av vad som anförts ovan konstaterar domstolen att den skillnad som i förevarande fall görs i behandlingen av fondföretag med hemvist i landet och fondföretag utan hemvist i landet avser situationer som är objektivt jämförbara.

Huruvida det föreligger ett tvingande skäl av allmänintresse

- 75 Enligt domstolens fasta praxis kan en restriktion för den fria rörligheten för kapital vara tillåten, under förutsättning att den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, om den är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas med den och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 29 april 2021, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Vinster från fondföretag), C-480/19, EU:C:2021:334, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 76 I förevarande fall kan det konstateras att även om den hänskjutande domstolen inte har angett några sådana skäl i begäran om förhandsavgörande, eftersom begäran endast avser bedömningen av huruvida de situationer som är aktuella i det nationella målet eventuellt är jämförbara, har den portugisiska regeringen, såväl i sitt skriftliga yttrande som i sitt svar på domstolens frågor, gjort gällande att den restriktion för den fria rörligheten för kapital som den nationella lagstiftningen innebär är motiverad med hänsyn till två tvingande skäl av allmänintresse, nämligen nödvändigheten av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang och nödvändigheten av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna, det vill säga Republiken Portugal och Förbundsrepubliken Tyskland.
- 77 Vad för det första gäller nödvändigheten av att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet anser den portugisiska regeringen, såsom framgår av punkt 46 ovan, att den portugisiska modellen för beskattning av utdelning utgör en ”sammansatt” modell. Det är enligt nämnda regering således endast möjligt att säkerställa det inre sammanhanget i denna modell om förvaltningsorganet i fondföretag utan hemvist i landet verkar i Portugal via ett fast driftställe, så att detta organ i konkreta fall kan innehålla den källskatt som ska påföras andelsinnehavare med hemvist i landet samt, i vissa undantagsfall som beror på överväganden i fråga om förhindrande av skatteplanering, hos andelsinnehavare utan hemvist i landet.
- 78 Det ska i detta sammanhang erinras om att även om domstolen har slagit fast att nödvändigheten av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett nationellt skattesystem kan motivera en nationell lagstiftning som kan inskränka de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 50 och där angiven rättspraxis, och dom av den 13 mars 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punkt 69 och där angiven rättspraxis), har domstolen även preciserat att det, för att en sådan motivering ska kunna godtas, krävs att det fastställs att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation för denna fördel som består i ett visst skatteuttag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, kommissionen/Finland, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 49 och där angiven rättspraxis, och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 87).
- 79 Såsom framgår av punkt 71 ovan är det undantag från källbeskattning av utdelning som gäller för fondföretag med hemvist i landet emellertid inte beroende av att den utdelning som dessa företag erhåller vidareutdelas av dem eller av att beskattningen av utdelningen hos andelsinnehavarna gör det möjligt att kompensera för undantaget från källbeskattning (se, analogt, dom av den

10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 52, och dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 93).

- 80 Det existerar följaktligen inte något direkt samband, i den mening som avses i den i punkt 78 ovan angivna rättspraxisen, mellan det undantag från källbeskattning som gäller för utdelning med inhemskt ursprung som fondföretag med hemvist i landet erhåller, och beskattningen av nämnda utdelning såsom inkomst för andelsägarna i nämnda fondföretag.
- 81 Nödvändigheten av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang kan således inte åberopas som skäl för att motivera den restriktion för den fria rörligheten för kapital som följer av den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet.
- 82 Vad för det andra gäller nödvändigheten av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan Republiken Portugal och Förbundsrepubliken Tyskland, erinrar domstolen om att den vid upprepade tillfällen har slagit fast att ett skäl avseende upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan godtas när syftet med det aktuella systemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs på dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 57 och där angiven rättspraxis, och dom av den 20 januari 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 59).
- 83 Domstolen har emellertid även slagit fast att en medlemsstat som, såsom skett i det nationella målet, väljer att inte beskatta fondföretag med hemvist i landet för utdelning med inhemskt ursprung, inte kan åberopa att det är nödvändigt att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av fondföretag utan hemvist i landet som erhåller sådan utdelning (dom av den 21 juni 2018, Fidelity Funds m.fl., C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 71 och där angiven rättspraxis).
- 84 Härav följer att inte heller det skäl som anförts för att rättfärdiga lagstiftningen och som hänför sig till upprätthållandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan godtas.
- 85 Mot bakgrund av vad som anförts ovan följer att de frågor som har ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken källskatt tas ut på utdelning från bolag med hemvist i landet till ett fondföretag utan hemvist i landet, medan utdelning som lämnas till ett fondföretag med hemvist i landet är undantagen från sådan källbeskattning.

Rättegångskostnader

- 86 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken källskatt tas ut på utdelning från bolag med hemvist i landet till ett företag för kollektiva investeringar (fondföretag) utan hemvist i landet, medan utdelning som lämnas till ett företag för kollektiva investeringar med hemvist i landet är undantagen från sådan källbeskattning.

Underskrifter