

Rechtssache C-39/23

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

26. Januar 2023

Vorlegendes Gericht:

Högsta förvaltningsdomstol (Schweden)

Datum der Vorlageentscheidung:

24. Januar 2023

Kläger:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Beklagter:

Skatteverket

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Anspruch auf Erstattung schwedischer Kuponsteuer, die auf die von schwedischen Unternehmen an Rentenkassen mit Sitz in Finnland ausgeschütteten Dividenden erhoben wurde.

Zweck und rechtliche Begründung des Vorabentscheidungsersuchens

Auslegung des freien Kapitalverkehrs gemäß Art. 63 AEUV und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, um Klarheit darüber zu erlangen, inwieweit es mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar ist, Kuponsteuer auf an finnische Rentenkassen ausgeschüttete Dividenden zu erheben. Art. 267 AEUV.

Vorlagefragen

Frage 1: Geht mit der Tatsache, dass die von einheimischen Unternehmen an ausländische öffentliche Rentenkassen ausgeschütteten Dividenden mit Quellensteuer belegt werden, während die entsprechenden Dividenden nicht der Besteuerung unterliegen, wenn sie dem eigenen Staat durch seine allgemeinen Pensionsfonds zufallen, mit einer benachteiligenden Ungleichbehandlung einher, die eine gemäß Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt?

Frage 2: Falls Frage 1 bejaht wird: Welche Kriterien sind bei der Prüfung zu beachten, ob sich eine ausländische öffentliche Rentenkasse in einer Situation befindet, die objektiv mit der Situation des eigenen Staates und seiner allgemeinen Pensionsfonds vergleichbar ist?

Frage 3: Kann eine etwaige Beschränkung als durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt angesehen werden?

Angeführte Unionsrechtsvorschriften und angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs

Art. 63 bis 66 AEUV

Urteil Pensionsfonds Metaal en Techniek (C-252/14, ECLI:EU:C:2016:402, Rn. 44, 47, 48 und 63).

Angeführte Vorschriften des nationalen Rechts

Kupongskattelagen (1970:624) (Kuponsteuergesetz [1970:624]) §§ 1, 4, 5 und 27

Inkomstskattelagen (1999:1229) (Einkommensteuergesetz [1999:1229]) Kapitel 6, §§ 3, 4, 7 und § 9 Abs.1, Kapitel 7 § 2 Abs.1, Kapitel 2 § 2 Abs. 1

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996:1512) (det nordiska skatteavtalet) (Gesetz über das Abkommen zwischen den nordischen Ländern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [1996:1512] [Nordisches Doppelbesteuerungsabkommen] Art. 10 Abs. 3 und Art. 25)

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Die Rentenversicherung für Arbeitnehmer ist in Finnland gesetzlich geregelt und verpflichtend. Das finnische Rentensystem beruht darauf, dass der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer Prämien in eine Rentenkasse zahlt. Das Ausgangsverfahren betrifft drei Rentenkassen in diesem Rentensystem: Den KEVA, den Pensionsfonds der Provinz Åland und den Zentralfonds der Kirche, die jeweils Mittel der gesetzlichen Rentenversicherung verwalten oder verwaltet haben.

- 2 Der KEVA ist für die Rente von kommunalen Arbeitnehmern zuständig und hat darüber hinaus bestimmte administrative Aufgaben, u. a. die Auszahlung von Renten und den Einzug von Rentenbeiträgen. Der KEVA ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts.
- 3 Der Pensionsfonds der Provinz Åland ist für die Rente der Arbeitnehmer der Provinz Åland zuständig, veranlasst aber nicht die Auszahlungen. Der Fonds ist keine eigenständige juristische Person, sondern ein Teil der Provinz Åland. Die Mittel des Fonds werden vom Haushalt der Provinz gesondert verwaltet.
- 4 Der Zentralfonds der Kirche war bis zum 1. Januar 2016 eine Rentenkasse für Arbeitnehmer der evangelisch-lutherischen Kirche in Finnland. Der Fonds hat auch das Kapital der Kirche für andere Zwecke verwaltet, z. B. zur wirtschaftlichen Unterstützung von Kirchengemeinden. Der Fonds ist keine eigenständige juristische Person, sondern ein Teil der evangelisch-lutherischen Kirche.
- 5 Der KEVA ist in Finnland von der Steuerpflicht befreit. Der Zentralfonds der Kirche ist in der Praxis von der Einkommensteuer in Finnland befreit. Der Pensionsfonds der Provinz Åland ist in Finnland teilweise von der Steuerpflicht befreit, und er ist hinsichtlich von Aktiengesellschaften ausgeschütteter Dividenden nicht steuerpflichtig.
- 6 Die Hauptaufgabe der allgemeinen schwedischen Pensionsfonds (AP-Fonds) besteht darin, das Kapital der einkommensbasierten Altersrente, einem Teil der allgemeinen schwedischen Altersrente, zu verwalten. Diese ist ihrerseits ein Teil der öffentlichen und verpflichtenden Sozialversicherung. Die AP-Fonds sind als staatliche Behörden Teil des Staates. Für sie gilt damit die Steuerfreiheit des Staates.
- 7 Die drei finnischen Rentenkassen erhielten von 2003 bis 2016 Dividenden von schwedischen Unternehmen. Die Dividenden unterlagen der schwedischen Kuponsteuer. Da die Dividenden bei der Rentenkasse in Finnland nicht besteuert wurden, konnte die schwedische Kuponsteuer nicht gemäß dem nordischen Doppelbesteuerungsabkommen angerechnet werden.
- 8 Die Rentenkassen beantragten beim Skatteverk (Finanzbehörde, Schweden) die Erstattung der schwedischen Kuponsteuer zuzüglich Zinsen. Sie begründeten die Anträge damit, dass der Abzug der Kuponsteuer gegen den freien Kapitalverkehr nach dem AEUV verstoße, da sie mit den AP-Fonds vergleichbar seien, die von der Einkommensteuer befreit seien.
- 9 Das Skatteverk lehnte die Anträge mit der Begründung ab, dass die Situation der Rentenkassen nicht objektiv mit derjenigen der schwedischen AP-Fonds vergleichbar sei. Die Rentenkassen erhoben gegen diese Entscheidung Klage beim Förvaltningsrätt (Verwaltungsgericht) in Falun. Im Anschluss legten sie beim Kammarrätt (Oberverwaltungsgericht) in Sundsvall Rechtsmittel gegen das Urteil

des Verwaltungsgerichts und fochten anschließend das Urteil des Kammarrätt vor dem Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) an.

Wesentliche Argumente der Parteien

- 10 Die Rentenkassen tragen vor, dass der schwedische Abzug der Kuponsteuer auf aus Schweden an finnische öffentlich-rechtliche Rentenkassen ausgeschüttete Dividenden gegen den freien Kapitalverkehr gemäß Art. 63 AEUV verstoße. Finnische öffentlich-rechtliche Rentenkassen müssten mit den schwedischen AP-Fonds verglichen werden. Da die finnischen Rentenkassen von finnischer Einkommensteuer befreit seien, könnten sie die schwedische Kuponsteuer in Finnland nicht anrechnen. Finnische öffentlich-rechtliche Rentenkassen würden daher gegenüber den schwedischen AP-Fonds benachteiligt, was eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach dem AEU-Vertrag darstelle. Die Beschränkung könne nicht gerechtfertigt werden.
- 11 Nach Auffassung der finnischen öffentlichen Rentenkassen müssten diese den schwedischen AP-Fonds gleichgestellt werden. Die schwedischen und finnischen Pensionssysteme seien in ihrer rechtlichen Ausgestaltung und Struktur gleichartig, sie würden auf dieselbe Weise finanziert und hätten dieselbe gesellschaftliche Funktion und denselben Zweck. Darüber hinaus funktionierten die Einrichtungen der Pensionssysteme fast genau gleich. Der Pensionsfonds der Provinz Åland und der Zentralfonds der Kirche seien Teil der Provinz Åland bzw. der evangelisch-lutherischen Kirche – ebenso wie die schwedischen AP-Fonds Teil des schwedischen Staates seien. Der KEVA sei eine eigenständige juristische Person, was aber der Gleichstellung mit den AP-Fonds nicht entgegenstehe, da die Vergleichbarkeit als Ganzes geprüft werden müsse, also ausgehend von der Funktion und dem Zweck, den das Institut habe, und welche Tätigkeiten es ausübe.
- 12 Das Skatteverk macht geltend, dass die finnischen Rentenkassen und die schwedischen AP-Fonds nicht objektiv vergleichbar seien. Die AP-Fonds seien keine eigenständigen juristischen Personen, sondern jede Behörde sei Teil des Staates als juristischer Person. Staatliche Behörden stellten demnach keine selbständigen Rechtssubjekte dar, sondern gingen im Rechtssubjekt des Staates auf. Selbst wenn man annähme, die finnischen Rentenkassen und die AP-Fonds führten ihre Aufgaben, was Organisation, Funktion und Zweck betrifft, unter ähnlichen Bedingungen aus, könne man dennoch nicht davon ausgehen, dass sie sich im Hinblick auf staatliches Handeln und den Zweck der Steuerbefreiung des Staates in einer objektiv vergleichbaren Situation befänden.
- 13 Der Hintergrund der Steuerbefreiung des Staates sei, dass eine Besteuerung der Allgemeinheit keine Mittel zuführen, aber eine umfassende Verwaltung verlangen würde. Die Steuerbefreiung habe somit ein vollkommen anderes Ziel als das Vermeiden oder Verringern der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 14 Die Kommission hat gegen Schweden ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet und in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 2. Dezember 2021 geltend gemacht, dass es gegen Art. 63 AEUV verstoße, an AP-Fonds in Schweden ausgeschüttete Dividenden nicht zu besteuern, zugleich aber Kuponsteuer auf Dividenden zu erheben, die an vergleichbare öffentliche Rentenkassen mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden.
- 15 Der Gerichtshof hat in der Rechtssache C-252/14 festgestellt, dass eine unterschiedliche Behandlung von an gebietsansässige und gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschütteten Dividenden, die dazu führt, dass letztere höher besteuert werden, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten sei. In jener Rechtssache befand der Gerichtshof, dass die Situation der ausländischen Pensionsfonds nicht mit derjenigen der einheimischen Pensionsfonds vergleichbar gewesen sei.
- 16 Es handelte sich dort allerdings um privatrechtliche Subjekte, und da es im vorliegenden Rechtsstreit um öffentlich-rechtliche Subjekte geht, gibt das Urteil in der Rechtssache C-252/14 keine unmittelbare Orientierungshilfe.
- 17 Es gibt auch kein anderes Urteil des Gerichtshofs, das klarstellt, ob Art. 63 AEUV der Erhebung von Quellensteuer auf von einem einheimischen Unternehmen an eine ausländische öffentliche Rentenkasse ausgeschüttete Dividenden entgegensteht, während entsprechende Dividenden nicht der Besteuerung unterliegen, wenn sie dem eigenen Staat durch seine allgemeinen Pensionsfonds zufließen.
- 18 Zu prüfen sind als Teilfragen, ob die Anwendung der schwedischen Regelungen eine benachteiligende Ungleichbehandlung der ausländischen Rentenkassen darstellt, ob in diesem Fall objektiv vergleichbare Situationen vorliegen, und – falls dies der Fall ist – inwieweit die unterschiedliche Behandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.
- 19 Es gibt hinsichtlich dieser Fragen verschiedene Betrachtungsweisen, wie aus den Standpunkten der Parteien ebenso wie aus dem Schriftverkehr zwischen der Kommission und der schwedischen Regierung hervorgeht. Was die Frage der benachteiligenden Ungleichbehandlung betrifft, macht die schwedische Regierung z. B. geltend, dass die Entscheidung des Staates, sich selbst nicht zu besteuern, ganz einfach ein Instrument sei, um einen Durchlauf staatlicher Mittel zur Finanzierung des schwedischen Systems der sozialen Sicherheit zu vermeiden. Dies bringe dem Staat keinen eigentlichen wirtschaftlichen Vorteil, da dasselbe Ergebnis durch ein anderes Instrument hätte erzielt werden können, zum Beispiel durch die Zuweisung staatlicher Mittel. Eine andere Sichtweise würde nach Ansicht der Regierung in der Praxis bedeuten, dass die gesamte Besteuerung anderer Mitgliedstaaten mit dem Hinweis auf den freien Kapitalverkehr in Frage

gestellt werden könnte, was nach Ansicht der Regierung weit über Art. 63 AEUV hinausgeht.

- 20 Die Kommission hält die Situationen für objektiv vergleichbar im Hinblick auf das Ziel, das Erfordernis zu verringern, staatlichen Behörden die Steuern zuzuweisen, die sie bezahlen müssten, wenn sie nicht steuerbefreit wären; Institutionen, die auf ähnliche Weise geführt würden und denselben Auftrag hätten, befänden sich in einer mit der der AP-Fonds objektiv vergleichbaren Situation.
- 21 Andererseits kann man – wie die schwedische Regierung – behaupten, dass es keine unionsrechtliche gemeinsame Verpflichtung der Mitgliedstaaten gebe, zur Finanzierung der gegenseitigen Systeme der Sozialversicherung beizutragen. Es gebe keine Situation, in der eine ausländische öffentliche Rentenkasse *de facto* dieselbe Aufgabe erhalten könne wie die AP-Fonds, was das schwedische System der sozialen Sicherheit betreffe. Daher könne sich eine ausländische öffentliche Rentenkasse niemals in einer Situation befinden, die mit derjenigen des schwedischen Staates und seiner AP-Fonds objektiv vergleichbar sei.
- 22 Falls die Betrachtungsweise der schwedischen Regierung nicht akzeptiert wird, stellt sich ferner die Frage, welche Situationen in diesem Fall vergleichbar wären. Die Kommission trägt hierzu vor, dass öffentliche Rentenkassen aus anderen Mitgliedstaaten weniger günstig behandelt würden, ungeachtet deren Zuständigkeit oder Zweck oder dessen, wie sie geregelt, organisiert oder finanziert würden. Dies kann so verstanden werden, dass nach Ansicht der Kommission derartige Umstände bei der Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen beachtet werden müssen. Der Högsta förvaltningsdomstol ersucht um Hinweise in der Frage, ob bei einer solchen Prüfung auf diese und/oder andere Kriterien abzustellen ist.
- 23 Es stellt sich auch die Frage, ob der Vergleich mit dem schwedischen Staat als solchem oder nur mit den AP-Fonds selbst anzustellen ist. Ist es z. B. für die Beurteilung im Einzelfall von Bedeutung, dass die finnischen Rentenkassen auch bestimmte andere Aufgaben als die schwedischen AP-Fonds wahrnehmen? Die AP-Fonds sind nicht für den Einzug von Rentenbeiträgen oder die Auszahlung der Rente zuständig, sondern haben nur die Aufgabe, die Mittel in der Versicherung für die einkommensbasierte Altersrente zu verwalten. Die anderen Aufgaben werden jedoch von anderen Behörden des schwedischen Staates erfüllt, für die ebenfalls die Steuerfreiheit des Staates gilt.
- 24 Hinsichtlich der Frage, ob eine etwaige Ungleichbehandlung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, lässt sich, wie es die Kommission tut, feststellen, dass der Gerichtshof konsequent die Möglichkeit zurückgewiesen hat, dass Einnahmenausfälle oder administrative Schwierigkeiten zulässige Gründe für eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen. Die schwedische Regierung ihrerseits sieht die unterschiedliche Behandlung in der

Notwendigkeit begründet, das schwedische sozialpolitische Ziel und dessen Finanzierung sicherzustellen.

ARBEITSDOKUMENT