

**Sag C-39/23****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

26. januar 2023

**Forelæggende ret:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Sveriges øverste domstol i forvaltningsretlige sager)

**Afgørelse af:**

24. januar 2023

**Sagsøgere:**

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

**Sagsøgt:**

Skatteverket

**Hovedsagens genstand**

Retten til tilbagebetaling af indeholdt kildeskat af udbytte, som udbetales af svenske selskaber til pensionskasser hjemmehørende i Finland.

**Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel forelæggelse**

Fortolkning af kapitalens frie bevægelighed i henhold til artikel 63 TEUF og Domstolens praksis for at få afklaret, om det er foreneligt med kapitalens frie bevægelighed at opkræve kildeskat af udbytte, der er udbetalt til finske pensionskasser. Artikel 267 TEUF.

## Præjudicielle spørgsmål

Første spørgsmål: Indebærer det forhold, at der indeholdes kildeskat af udbytte, som udbetales af indenlandske selskaber til offentlige pensionskasser i udlandet, mens det tilsvarende udbytte ikke beskattes, hvis det tilfalder staten selv gennem dens almindelige pensionsfonde, at der foreligger en negativ forskelsbehandling, som indebærer en restriktion for kapitalens fri bevægelighed, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF?

Andet spørgsmål: Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, hvilke kriterier skal da tages i betragtning ved vurderingen af, om en offentlig pensionskasse i udlandet befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med den situation, som staten selv og statens almindelige pensionsfonde befinder sig i?

Tredje spørgsmål: Kan en eventuel restriktion retfærdiggøres med henvisning til tvingende almene hensyn?

## Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 63-66 TEUF

Dom i sag C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, præmis 44, 47, 48 og 63.

## Anførte nationale forskrifter

Kupongskattelagen (kildeskatteloven) (1970:624): Artikel 1, 4, 5 og 27

Inkomstskattelagen (indkomstskatteloven) (1999:1229): Kapitel 6, artikel 3, 4, 7 og 9, stk. 1, kapitel 7, artikel 2, stk. 1, og kapitel 2, artikel 2, stk. 1

Lagen om dubbelbeskatningsavtal mellan de nordiska länderna (lov om dobbeltbeskatningsoverenskomst for Norden) (1996:1512) («den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst»: Artikel 10, stk. 3, og 25)

## Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Arbejdsmarkedspensionsforsikring er lovpligtig og obligatorisk i Finland. Det finske system for arbejdsmarkedspensioner er baseret på, at arbejdsgiveren indbetaler bidrag til en pensionskasse på vegne af lønmodtageren. Hovedsagens tvister vedrører tre pensionskasser inden for dette pensionssystem: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (pensionsfond for Åland Region) og Kyrkans Centralfond (Kirkens Centralfond), der alle forvalter eller har forvaltet pensionsmidler fra den lovpligtige arbejdsmarkedspensionsforsikringsordning.

- 2 KEVA har ansvaret for arbejdsmarkedspensionen for ansatte i den kommunale sektor og udfører desuden visse administrative opgaver, herunder udbetaling af pensioner og inddrivelse af pensionsbidrag. KEVA er en juridisk person, der er underlagt offentlig lovgivning.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond har ansvaret for arbejdsmarkedspensionen for ansatte i Åland Region, men foretager ikke udbetalinger. Der er ikke tale om en selvstændig juridisk enhed, men pensionsfonden indgår som en del af Åland Region. Pensionsfondens aktiver holdes adskilt fra regionens budget.
- 4 Kyrkans Centralfond var indtil 1. januar 2016 en pensionskasse for den evangelisk-lutherske kirke i Finland. Pensionskassen har også forvaltet anden kapital for kirken, herunder ydet økonomisk støtte til menigheder i kirken. Pensionskassen er ikke en selvstændig juridisk enhed, men indgår som en del af den evangelisk-lutherske kirke.
- 5 Hvad angår beskatning, er KEVA ikke skattepligtig i Finland. I praksis er Kyrkans Centralfond ikke indkomstskattepligtig i Finland. Landskapet Ålands Pensionsfond er delvist fritaget for skat i Finland og er ikke skattepligtig af udbytte fra aktieselskaber.
- 6 De svenske allmänna pensionsfönderna (almene pensionsfonde) har som hovedopgave at forvalte kapital indskudt i den indkomstbaserede aldersopsparring, der indgår som en del af den almene svenske alderspension. Denne indgår igen som en del af den offentlige og obligatoriske sygesikringsordning. Som statslige myndigheder indgår de almene pensionsfonde som værende en del af staten. De er derfor omfattet af statens skattefritagelse.
- 7 Fra 2003 til 2016 modtog de tre finske pensionskasser udbytte fra svenske selskaber. Der blev indeholdt svensk kildeskat af udbyttet. Da udbyttet ikke blev beskattet hos pensionskasserne i Finland, kunne der ikke fradrages svensk kildeskat i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- 8 Pensionskasserne anmodede Skatteverket (den svenske skattestyrelse) om tilbagebetaling af svensk kildeskat med tillæg af renter. Til støtte for deres anmodning har pensionskasserne gjort gældende, at indeholdelse af kildeskat er i strid med kapitalens fri bevægelighed i henhold til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, fordi de er sammenlignelige med almene pensionsfonde, som ikke er skattepligtige.
- 9 Skatteverket afviste anmodningerne med henvisning til, at den situation, som disse pensionskasser befinder sig i, ikke er objektivt sammenlignelig med den situation, som de almene svenske pensionsfonde befinder sig i. Pensionskasserne appellerede afgørelsen til Förvaltningsrätten i Falun (forvaltningsdomstolen i Falun). De appellerede derefter forvaltningsdomstolens afgørelse til Kammarrätten i Sundsvall (appeldomstolen for forvaltningsretlige sager i Sundsvall) og endelig appeldomstolens afgørelse til Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste domstol i forvaltningsretlige sager).

### De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 10 Pensionskasserne har gjort gældende, at den svenske indeholdelse af kildeskat af udbytte fra Sverige til finske offentligretlige pensionskasser er i strid med kapitalens fri bevægelighed i henhold til artikel 63 TEUF. Finske offentligretlige pensionskasser skal sammenlignes med almene svenske pensionsfonde. Eftersom finske pensionskasser er fritaget for finsk indkomstskat, kan de ikke foretage fradrag for den svenske kildeskat i Finland. Finske offentligretlige pensionskasser er således dårligere stillet sammenlignet med almene svenske pensionsfonde, hvilket indebærer en restriktion for kapitalens fri bevægelighed i henhold til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde. En sådan restriktion kan ikke retfærdiggøres.
- 11 De finske offentlige pensionskasser er af den opfattelse, at de skal ligestilles med almene svenske pensionsfonde. Det svenske og det finske pensionssystem har samme type juridisk konstruktion og struktur, finansieres på samme måde og har samme sociale funktion og formål. Desuden fungerer begge pensionssystemers pensionskasser på næsten præcis samme måde. På samme måde som de almene svenske pensionsfonde indgår som en del af den svenske stat, indgår Landskapet Ålands pensionsfond og Kyrkans Centralfond som en del af henholdsvis Åland Region og den evangelisk-lutherske kirke. KEVA er et selvstændigt retssubjekt, men dette udelukker ikke, at pensionsfonden bliver behandlet på samme måde som almene pensionsfonde, eftersom sammenligneligheden skal betragtes i sin helhed, dvs. med udgangspunkt i pensionskassernes funktion og formål samt virksomhed.
- 12 Skatteverket har gjort gældende, at finske pensionskasser og de almene svenske pensionsfonde ikke befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer. Almene pensionsfonde er ikke selvstændige juridiske personer, idet hver myndighed er en forlængelse af staten som juridisk person. Statslige myndigheder er derfor ikke selvstændige juridiske enheder, men indgår blot som en del af staten som en juridisk enhed. Selv hvis finske pensionskasser og almene pensionsfonde blev anset for at udøve deres virksomhed under sammenlignelige vilkår med hensyn til organisering, funktion og formål, kan de ikke anses for at befinde sig i objektivt sammenlignelige situationer med hensyn til statens virksomhed og formålet med skattefritagelsen.
- 13 Rationalet bag statens skattefritagelse er, at beskatning ikke tilfører midler til statskassen, men i stedet indebærer omfattende administration. Skattefritagelsen har således et helt andet formål end at undgå eller afbøde økonomisk dobbeltbeskatning.

### Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 14 Kommissionen har anlagt sag mod Sverige om traktatbrud og har i sin begrundede udtalelse af 2. december 2021 gjort gældende, at det er i strid med artikel 63 TEUF, at udbytte udbetalt til almene svenske pensionsfonde ikke beskattes i

Sverige, mens der indeholdes kildeskat af udbytte udbetalt til sammenlignelige offentlige pensionskasser hjemmehørende i andre medlemsstater.

- 15 Domstolen har i sag C-252/14 fastslået, at forskelle i behandlingen af udbytte udbetalt til henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende pensionsfonde med det resultat, at sidstnævnte beskattes hårdere, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt ifølge artikel 63 TEUF. I den sag fandt Domstolen, at udenlandske pensionsfondes situation ikke var sammenlignelig med nationale pensionsfondes situation.
- 16 I dette tilfælde var de berørte retssubjekter dog privatretlige enheder, og eftersom de foreliggende sager vedrører offentligretlige enheder, giver dommen i sag C-252/14 ingen direkte vejledning.
- 17 Domstolen har heller ikke truffet andre afgørelser, der præciserer, om artikel 63 TEUF udelukker, at der indeholdes kildeskat af udbytte, som udbetales af et nationalt selskab til en offentlig pensionskasse i udlandet, når det tilsvarende udbytte ikke beskattes, hvis det tilfalder staten selv gennem dens almindelige pensionsfonde.
- 18 De underspørgsmål, der skal undersøges, er, om anvendelsen af svenske regler medfører negativ forskelsbehandling af udenlandske pensionskasser, hvis de således befinder sig i situationer, der er objektivt sammenlignelige, og i bekræftende fald om denne forskelsbehandling kan retfærdiggøres af tvingende almene hensyn.
- 19 Disse spørgsmål kan anskues på flere måder, hvilket parternes holdninger og korrespondancen mellem Kommissionen og den svenske regering viser. Angående spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger negativ forskelsbehandling, har den svenske regering f.eks. gjort gældende, at statens beslutning om ikke at beskatte sig selv blot er en måde at undgå, at offentlige midler cirkulerer med det formål at finansiere den svenske sygesikringsordning. Staten får ikke nogen reel økonomisk fordel heraf, eftersom samme resultat kunne være opnået på andre måder, f.eks. ved fordeling af statsmidler. Ifølge den svenske regering ville en anden tilgang i praksis betyde, at enhver beskatning af andre medlemsstater kunne anfægtes med henvisning til kapitalens fri bevægelighed, hvilket efter regeringens opfattelse rækker langt videre end artikel 63 TEUF.
- 20 Kommissionen er af den opfattelse, at hvad angår formålet om at nedbringe behovet for at fordele de skatter, som de ville være forpligtet til at betale, til de statslige myndigheder, hvis ikke de var fritaget, befinder de pensionskasser, der er reguleret på samme måde, og som har samme opgave i andre medlemsstater, sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med de almene pensionsfondes situation.
- 21 Som anført af den svenske regering kan det på den anden side gøres gældende, at medlemsstaterne efter EU-retten ikke har en fælles forpligtelse til at bidrage til at finansiere hinandens sygesikringsordninger. Der findes ingen situationer, hvor en

offentlig pensionskasse i udlandet reelt kunne få samme opgave som de almene pensionsfonde i den svenske sygesikringsordning. En offentlig pensionskasse i udlandet kan derfor aldrig befinde sig i en situation, der objektivt er sammenlignelig med den situation, som den svenske stat og statens almene pensionsfonde befinder sig i.

- 22 Hvis den svenske regerings synspunkt ikke anerkendes, opstår der desuden spørgsmålet, hvad der i så fald ville kræves, for at deres situation bliver sammenlignelig. Kommissionen har i denne forbindelse fremhævet, at offentlige pensionskasser i andre medlemsstater behandles mindre gunstigt uanset deres virksomhed og formål og uanset, hvordan de er reguleret, organiseret og finansieret. Dette kan efter Kommissionens opfattelse forstås således, at det er forhold af denne art, der skal tages i betragtning ved vurderingen af, om deres situation er sammenlignelig. Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ønsker vejledning i, om det er disse kriterier – og/eller andre kriterier – der skal være afgørende for en sådan vurdering.
- 23 Spørgsmålet er også, om denne sammenligning skal foretages med den svenske stat som sådan eller alene med og begrænset til de almene pensionsfonde. Er det f.eks. relevant for vurderingen af den konkrete sag, om de finske pensionskasser også udfører visse andre opgaver sammenlignet med almene svenske pensionsfonde? Almene pensionsfonde er ikke ansvarlige for at opkræve pensionsbidrag eller udbetale pension, men har alene til opgave at administrere pensionsmidler i indkomstbaserede aldersopsparinger. Disse øvrige opgaver udføres dog af andre myndigheder i den svenske stat, og disse myndigheder drager også fordel af sidstnævntes skattefritagelse.
- 24 Som anført af Kommissionen bemærkes det i forhold til spørgsmålet, om en eventuel forskelsbehandling kan retfærdiggøres af tvingende almene hensyn, at Domstolen konsekvent har afvist muligheden for, at indtægtstab eller administrative vanskeligheder kan være gyldig grunde til at begrænse den fri bevægelighed. Den svenske regering er for sin del af den opfattelse, at forskelsbehandlingen kan retfærdiggøres af behovet for at opfylde formålet med den svenske socialpolitisk samt finansieringen heraf.