



Offentliggjort id	:	C-39/23
Dokumentnummer	:	1
Registreringsnummer	:	1246337
Datum för ingivande	:	26/01/2023
Datum för registrering	:	27/01/2023
Typ av handling	:	Begäran om förhandsavgörande

Referensnummer för ingivning som gjorts via e-Curia	:	Inlaga DC181662
Filnummer	:	1
Ingivare	:	Åhammar Karl (J358925)



**HÖGSTA  
FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN**

**PROTOKOLL**  
2023-01-24  
Stockholm

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

**NÄRVARANDE JUSTITIERÅD**

Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Ulrik von Essen, Mats Anderson och Magnus Medin

**FÖREDRAGANDE OCH PROTOKOLLFÖRARE**

Justitiesekreteraren Jonas Ljungberg

**KLAGANDE**

1. KEVA
2. Landskapet Ålands pensionsfond
3. Kyrkans Centralfond

Ombud för 1–3: Kaj Grüssner  
KPMG Oy Ab  
Slottsgatan 26 C  
20100 Åbo  
Finland

**MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

**ÖVERKLAGADE AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Sundsvalls domar den 6 oktober 2021 i mål nr 1780–1784-20, den 26 oktober 2021 i mål nr 1793–1801-20 och den 18 januari 2022 i mål nr 1770–1775-20

**SAKEN**

Kupongskatt m.m.; fråga om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen

Målen föredras.

Högsta förvaltningsdomstolen fattar följande

**BESLUT**

Förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF ska hämtas in från EU-domstolen i enlighet med bilagda begäran om sådant avgörande (protokollsbilaga).



Jonas Ljungberg

Uppvisat och lämnat för expediering 2023-01-24



**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

**Protokollsbilaga****Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående  
tolkningen av artikel 63 FEUF****Inledning**

1. Denna begäran om förhandsavgörande gäller tolkningen av den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget. Tolkningsfrågorna har uppkommit i mål som berör tre pensionsinstitut som är etablerade i Finland. I samband med att pensionsinstituten mottagit utdelning från svenska bolag har svensk källskatt (i Sverige benämnd kupongskatt) tagits ut på utdelningarna. Högsta förvaltningsdomstolen önskar få klarhet i om detta är förenligt med den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget.

**Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser**

2. Enligt artikel 63.1 FEUF ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.
3. Artiklarna 64–66 innehåller vissa undantag från artikel 63. Bl.a. anges i artikel 65.1 a att bestämmelserna i artikel 63 inte ska 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. Sådana åtgärder får enligt artikel 65.3 dock inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

**Tillämpliga nationella bestämmelser***Bestämmelser om kupongskatt*

4. Bestämmelser om svensk kupongskatt finns i kupongskattelagen (1970:624).
5. Enligt 1 § första stycket ska kupongskatt som huvudregel betalas till staten för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag. Enligt 4 § första stycket föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigade utländska juridiska personer, om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från ett fast driftställe i Sverige.
6. I 5 § anges att kupongskatt utgår med trettio procent av utdelningen. Enligt 27 § föreligger dock rätt till återbetalning i vissa situationer. Bl.a. framgår av första stycket att om kupongskatt har innehållits med högre belopp än vad som ska betalas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har den utdelningsberättigade rätt till återbetalning av vad som innehållits för mycket.

*Bestämmelser om inkomstskatt*

7. Svenska juridiska personer är enligt 6 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) som huvudregel skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.
8. Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 7 § begränsat skattskyldiga. Detta innebär att de bara är skattskyldiga för sådana inkomster som anges i 11 § första stycket. Av sistnämnda bestämmelse följer att begränsad skattskyldighet till inkomstskatt föreligger bl.a. för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

9. Enligt 7 kap. 2 § första stycket är staten helt undantagen från skattskyldighet. Undantaget gäller svenska staten som sådan, men inte t.ex. statligt ägda bolag.
10. I 2 kap. 2 § första stycket anges att termer och uttryck i inkomstskattelagen också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I andra stycket anges vidare att första stycket inte gäller bestämmelser som avser staten.
11. Av 6 kap. 9 § första stycket följer att utländska stater och utländska menigheter ska behandlas som utländska bolag.

**Det nordiska skatteavtalet**

12. Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige har undertecknat ett multilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (det nordiska skatteavtalet). Avtalet har införlivats i den svenska lagstiftningen genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.
13. Enligt skatteavtalets artikel 10.3 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat beskattas också i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist. Om den verkliga innehavaren av förmånen av utdelningen är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får den skatt som påförs inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.
14. I artikel 25 föreskrivs metoder för undvikande av dubbelbeskattning. Såvitt gäller personer med hemvist i Finland anges att sådana personer som huvudregel har rätt att från den finska inkomstskatten avräkna ett belopp

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

motsvarande den inkomstskatt som betalats enligt lagstiftningen i en annan avtalsslutande stat och i överensstämmelse med avtalet.

**Omständigheterna i målen***Klagandena och det finländska systemet för arbetspension*

15. Målen gäller tre pensionsinstitut som har etablerats inom ramen för det finländska systemet för arbetspension. Systemet för arbetspension bygger på att arbetsgivaren betalar premier för den anställde till en s.k. pensionsanstalt. Arbetspensionsförsäkringen är lagstadgad och obligatorisk i Finland.
16. *KEVA* är den pensionsanstalt som ansvarar för arbetspension till anställda inom den kommunala sektorn i Finland. *KEVA*:s huvudsakliga uppgift är att förvalta medel inom försäkringen för lagstadgad arbetspension. Dessutom utför *KEVA* vissa administrativa uppgifter, bl.a. utbetalning av pensioner och uppbörd av pensionsavgifter. *KEVA* är enligt finländsk rätt en offentligrättslig juridisk person.
17. *Landskapet Ålands pensionsfond* är den pensionsanstalt som ansvarar för arbetspension till landskapsanställda på Åland. Fondens huvudsakliga uppgift är att förvalta medel inom försäkringen för lagstadgad arbetspension. Det är dock det åländska landskapet som ansvarar för bl.a. utbetalningar av arbetspension. Fonden är inte en separat juridisk person utan är en del av det åländska landskapet. Fondens medel hålls åtskilda från landskapets budget.
18. *Kyrkans Centralfond* var fram till den 1 januari 2016 pensionsanstalt för anställda inom evangelisk-lutherska kyrkan i Finland. Centralfonden har förvalt medel inom försäkringen för lagstadgad arbetspension. Fonden har även förvalt det kapital som samfundet innehaft i andra syften, exempelvis

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

för ekonomiskt understöd till församlingar. Utbetalningar av arbetspension har skötts av KEVA. Fonden är inte en separat juridisk person utan är en del av evangelisk-lutherska kyrkan i Finland.

19. KEVA är befriad från skatt i Finland. Landskapet Ålands Pensionsfond är delvis befriad från skatt i Finland och utdelningar från aktiebolag är skattefria för fonden. Kyrkans Centralfond är i praktiken undantagen från skatt på inkomst i Finland.

*De allmänna pensionsfonderna och det svenska systemet för inkomstgrundad ålderspension*

20. De svenska allmänna pensionsfonderna (AP-fonderna) har till huvuduppgift att förvalta kapital som hör till den inkomstgrundade ålderspensionen som är en del av den svenska allmänna ålderspensionen. Denna är i sin tur en del av den offentliga och obligatoriska socialförsäkringen.
21. Den inkomstgrundade ålderspensionen baseras på de förvärvsinkomster som den pensionsberättigade har haft under livet samt på vissa andra ersättningar som är pensionsgrundande. Den består av dels inkomstpension från ett fördelningssystem, dels premiepension från ett fonderat system.
22. Fördelningssystemet innebär att de avgifter som betalas ett visst år på inkomster som förvärvas av de försäkrade används för finansiering av pensioner som utbetalas samma år. De försäkrade får pensionsrätter som berättigar till framtida inkomstpension. Storleken på pensionen beror på värdet av pensionsrätterna och den allmänna inkomstutvecklingen.
23. Samtliga AP-fonder utom Sjunde AP-fonden förvaltar kapital som ska utgöra en buffert för den inkomstgrundade ålderspensionen i fördelningssystemet för



**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

att jämna ut över- och underskott i nettot mellan pensionsavgifter och pensioner samt bidra med avkastning till pensionssystemet på längre sikt. Sjunde AP-fonden förvaltar kapital som härrör från premiepensionsdelen av den inkomstgrundade ålderspensionen. I egenskap av statliga myndigheter utgör AP-fonderna en del av staten och omfattas därmed av statens skattefrihet.

*Processerna hos Skatteverket och svenska domstolar*

24. De tre finska pensionsanstalterna har under perioden 2003–2016 mottagit utdelningar från svenska bolag. Utdelningarna har varit föremål för svensk kupongskatt. Eftersom utdelningarna inte har beskattats hos pensionsanstalterna i Finland har den svenska kupongskatten inte kunnat avräknas i enlighet med det nordiska skatteavtalet.
25. Pensionsanstalterna ansökte hos Skatteverket om återbetalning av den svenska kupongskatten. KEVA:s ansökan avsåg ett belopp om cirka 20 miljoner kronor. Landskapet Ålands pensionsfond ansökte om återbetalning med cirka 200 000 euro samt cirka 1,5 miljoner kronor. För Kyrkans Centralfond uppgick det ansökta beloppet till cirka 400 000 euro. Pensionsanstalterna begärde även att beloppen skulle återbetalas med ränta.
26. Som grund för ansökningarna anförde pensionsanstalterna att uttaget av kupongskatt strider mot den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget eftersom de är jämförbara med AP-fonderna, som är befriade från inkomstskatt.
27. Skatteverket avslog ansökningarna med motiveringen att situationen för pensionsanstalterna inte är objektivt jämförbar med situationen för de svenska AP-fonderna.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

28. Pensionsanstalterna överklagade till Förvaltningsrätten i Falun som avslog överklagandena med i huvudsak följande motivering. De finska pensionsanstalterna och de svenska AP-fonderna har vissa skillnader vad gäller deras uppgifter och organisation. AP-fondernas skattebefrielse motiveras dessutom av att dessa är en del av den svenska staten. Befrielsen har sin förklaring i det faktum att den tidigare beskattningen av staten inte tillförde det allmänna några medel och att det därför fanns administrativa skäl för att ta bort statens skattskyldighet. Det är alltså fråga om en skattebefrielse som motiveras av andra skäl än rent skattemässiga. Uttaget av kupongskatt kan därför inte anses diskriminerande enligt EUF-fördraget.
29. Pensionsanstalterna överklagade till Kammarrätten i Sundsvall som avslog överklagandena med i huvudsak följande motivering. EU-rätten ställer inte krav på att Sverige i skattehänseende ska behandla en annan medlemsstat eller ett utländskt offentligrättsligt organ på samma sätt som den svenska staten. Att den svenska staten inte beskattar sig själv innebär endast att en rundgång av medel inom den offentliga sektorn undviks. Pensionsanstalterna och de svenska AP-fonderna befinner sig därför inte i objektivet jämförbara situationer.
30. Pensionsanstalterna har överklagat kammarrättens domar till Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelat prövningstillstånd i frågan om det är förenligt med den fria rörligheten för kapital i EUF-fördraget att ta ut kupongskatt på utdelningar till ett offentligt pensionsinstitut etablerat i Finland. Frågan om prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

**Parternas ståndpunkter***Pensionsanstalterna*

31. Det svenska uttaget av kupongskatt på utdelning från Sverige till finska offentligrättsliga pensionsinstitut strider mot kapitalets fria rörlighet enligt artikel 63 FEUF. Kupongskatt tas ut endast för begränsat skattskyldiga personer, oavsett mottagarens beskaffenhet. Finska offentligrättsliga pensionsinstitut bör jämföras med de svenska AP-fonderna som är undantagna från beskattning på utdelningsinkomster. De finska offentligrättsliga pensionsinstituten är skattskyldiga till svensk kupongskatt och har därmed inte samma möjlighet som sina svenska motsvarigheter att få utdelning skattefritt. Eftersom de är befriade från finsk inkomstskatt kan de inte avräkna den svenska kupongskatten i Finland. Den svenska kupongskatten blir därför en slutgiltig kostnad. Finska offentligrättsliga pensionsinstitut missgynnas därmed i jämförelse med de svenska AP-fonderna, vilket innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget. Restriktionen kan inte rättfärdigas.
  
32. De svenska och finska pensionssystemen har samma typ av juridiska uppbyggnad och struktur. De finansieras på samma sätt och har samma samhällliga funktion och syfte. Även respektive pensionssystemens institutioner fungerar på nästan exakt samma sätt. Landskapet Ålands pensionsfond och Kyrkans Centralfond är – på samma sätt som de svenska AP-fonderna är en del av den svenska staten – en del av Landskapet Åland respektive evangelisk-lutherska kyrkan. KEVA är en egen juridisk person men det utgör inget hinder mot att likställa den med AP-fonderna eftersom jämförbarheten bör analyseras som en helhet, dvs. utifrån vilken funktion och vilket syfte som instituten har och vilken verksamhet de bedriver.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

33. I Sverige tillfaller den lagstadgade pensionsavgiften AP-fonderna, medan det i Finland är pensionsanstalterna som förvaltar den lagstadgade pensionen. I Sverige betalas visserligen pensionerna ut av Försäkringskassan, men pengarna kommer från AP-fonderna. Både AP-fonderna och de finska pensionsanstalterna hör till respektive lands största förmögenhetsförvaltare och bedriver en mycket omfattande kapitalplaceringsverksamhet. Vidare är såväl AP-fonderna som de offentliga finska pensionsanstalterna befriade från inkomstskatt i sina respektive hemländer. Det är således tydligt att de finska offentliga pensionsanstalterna bör jämföras med de svenska AP-fonderna.

*Skatteverket*

34. Det svenska uttaget av kupongskatt utgör inte en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden i EU-rätten då de finska pensionsanstalterna och de svenska AP-fonderna inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer.
35. AP-fonderna är inte självständiga juridiska personer utan varje myndighet är en del av staten som juridisk person. Statliga myndigheter utgör alltså inte självständiga rättssubjekt utan ingår endast i rättssubjektet staten. Även om de finska pensionsanstalterna och AP-fonderna skulle anses verka under liknande förutsättningar organisatoriskt samt sett till funktion och syfte kan de ändå inte anses befinna sig i objektivt jämförbara situationer med hänsyn till statens verksamhet och syftet med statens skattebefrielse.
36. Anledningen till att staten skattebefrias är att en beskattning inte tillför det allmänna några medel men kräver en omfattande administration. Syftet med skattebefrielsen är således ett helt annat än att undvika eller lindra ekonomisk dubbelbeskattning.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

**Behovet av förhandsavgörande***Inledning*

37. Det kan konstateras att utdelningar från svenska bolag till utländska offentliga pensionsinstitut är föremål för svensk kupongskatt. Det kan även konstateras att de svenska AP-fonderna är en del av den svenska staten och att utdelningar på aktier som förvaltas av AP-fonderna därför inte beskattas i Sverige.
38. Frågan är om det är förenligt med den fria rörligheten för kapital att påföra kupongskatt på utdelningar till de finländska pensionsanstalterna.

*Kommissionens motiverade yttrande*

39. Kommissionen har inlett ett fördragsbrottsärende gentemot Sverige och har i ett motiverat yttrande den 2 december 2021 gjort gällande att det strider mot artikel 63 FEUF att skattebefria utdelningar till AP-fonderna samtidigt som kupongskatt tas ut på utdelningar till jämförbara offentliga pensionsinstitut som är etablerade i andra medlemsstater (kommissionens referens C(2021)8812 final; ärendenummer 2020/4035).
40. Den svenska regeringen har svarat kommissionen att utländska offentliga pensionsinstitut och AP-fonderna inte befinner sig i objektiva jämförbara situationer. Vidare har regeringen anfört att skillnaden i behandling i vart fall är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.

*EU-domstolens tidigare praxis*

41. Av EU-domstolens praxis framgår att en skillnad i behandlingen av utdelningar till pensionsfonder med och utan hemvist i landet som medför att de sist-

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

nämnda beskattas hårdare innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF (Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 44). Av samma avgörande (punkt 47) framgår dock att en sådan skillnad i behandlingen är förenlig med fördraget om den rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.

42. Frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska bedömas mot bakgrund av såväl det ändamål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna i fråga som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser (Pensioenfonds Metaal en Techniek, punkt 48).
43. I målet prövade EU-domstolen om situationen för en pensionsfond utan hemvist i Sverige är jämförbar med den situation som en pensionsfond med hemvist i Sverige befinner sig i. Domstolen beaktade bl.a. att inhemska pensionsfonder är föremål för beskattning som grundar sig på en fiktiv schablonbeskattning baserad på fondens nettotillgångar samt att sådan beskattning inte är möjlig vad gäller pensionsfonder utan hemvist i landet. Med hänsyn till ändamålet med, föremålet för och innehållet i den svenska lagstiftningen ansåg domstolen därför att situationen för utländska pensionsfonder inte är jämförbar med situationen för inhemska pensionsfonder (punkt 63).
44. I målet gjordes jämförelsen i förhållande till privaträttsliga subjekt. I de nu aktuella målen är det i stället fråga om offentligrättsliga subjekt. Domen i Pensioenfonds Metaal en Techniek ger därför inte någon direkt vägledning för hur bedömningen i de nu aktuella målen ska göras.
45. Det finns inte heller någon annan dom från EU-domstolen som klargör om artikel 63 FEUF utgör hinder för att utdelning från ett inhemskt bolag till ett utländskt offentligt pensionsinstitut beläggs med källskatt medan motsvarande

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

utdelning inte är föremål för beskattning om den tillfaller den egna staten genom dess allmänna pensionsfonder. Högsta förvaltningsdomstolen önskar därför få svar på denna fråga.

*De delfrågor som behöver prövas*

46. Som handlingarna i dessa mål visar, innefattar den nämnda frågan flera delfrågor. Den första delfrågan är om en tillämpning av de svenska reglerna om kupongskatt innebär en negativ särbehandling av utländska offentliga pensionsinstitut som tar emot utdelning från svenska bolag. Om svaret på den frågan är ja, uppkommer för det andra frågan om skillnaden i behandling avser situationer som är objektivt jämförbara. Om så anses vara fallet inställer sig slutligen frågan om skillnaden i behandling är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.
47. Förutom det som parterna har anfört och som sammanfattas ovan framgår det av skriftväxlingen mellan kommissionen och den svenska regeringen att olika synsätt är möjliga i dessa frågor.

*Negativ särbehandling?*

48. När det gäller frågan om det föreligger en negativ särbehandling kan man som kommissionen anse att det följer av EU-domstolens rättspraxis att om endast utdelning som uppbärs av inhemska pensionsinstitut är undantagen från skatt medan utdelning till pensionsinstitut i en annan medlemsstat beskattas, missgynnas dessa andra pensionsinstitut vilket kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten för kapital.
49. Ett alternativt synsätt, som den svenska regeringen framför, är att de aktuella bestämmelserna inte innebär någon ekonomisk fördel för den svenska staten

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

eller dess AP-fonder och att något hinder för den fria rörligheten av kapital därför inte kan anses föreligga i det här fallet. Regeringen menar att man inte kan bortse från att AP-fonderna som statliga myndigheter inte utgör några självständiga rättssubjekt utan ingår som en del i rättssubjektet staten och att deras tillgångar utgör statliga medel. AP-fonderna är ett verktyg för staten som möjliggör förvaltningen av statliga medel med syftet att staten ska kunna säkerställa sina åtaganden i fråga om det svenska systemet för social trygghet. Valet att inte beskatta sig själv är alltså ett instrument för att undgå en rundgång av statliga medel för finansieringen av dessa åtaganden utan att det medför någon egentlig ekonomisk fördel för staten eftersom samma resultat hade kunnat uppnås genom ett annat instrument, exempelvis genom allokering av statliga medel. Att den svenska staten i egenskap av källstat utövar sin beskattningsrätt i fråga om utländska offentliga pensionsinstitut utan att beskatta sig själv kan därför inte anses avhålla andra medlemsstater, genom sina offentliga pensionsinstitut, från att investera i Sverige. Ett annat synsätt skulle i praktiken innebära att all beskattning av andra medlemsstater skulle kunna ifrågasättas med hänvisning till den fria rörligheten för kapital, vilket enligt regeringen går långt utöver artikel 63 FEUF.

*Jämförbara situationer?*

50. Även i frågan om skillnaden i behandling avser situationer som är objektivt jämförbara är olika synsätt möjliga.
51. Man kan å ena sidan, på sätt som kommissionen gör gällande, anse att även om det uttalade syftet med att undanta svenska staten och dess AP-fonder från beskattning är att förenkla administrationen, så är syftet också att minska behovet av att till de statliga myndigheterna allokera de skatter som de skulle vara tvungna att betala om de inte var skattebefriade för att kunna utföra sina uppdrag för allmänintressets bästa. När det gäller det sistnämnda syftet,



**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

befinner sig institutioner (statliga eller andra organ) som regleras på liknande sätt och har samma uppdrag i andra medlemsstater i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för AP-fonderna. Om de utländska institutionerna åtnjöt samma undantag från beskattning skulle behovet av ytterligare finansiella medel minska även för dem.

52. Man kan å andra sidan, som den svenska regeringen gör, framhålla att det inte finns någon unionsrättslig gemensam skyldighet för medlemsstaterna att bidra med finansiering av varandras system för social trygghet. AP-fonderna fungerar som statens stabiliseringsfonder vad gäller inkomstgrundad ålderspension i det svenska systemet för social trygghet som den svenska staten ansvarar för. Det finns inte någon situation där ett utländskt offentligt pensionsinstitut de facto kan komma att få samma uppgift som AP-fonderna vad gäller det svenska systemet för social trygghet. Följaktligen kan ett utländskt offentligt pensionsinstitut aldrig befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för svenska staten och dess AP-fonder.
53. Om den svenska regeringens synsätt – dvs. att utländska offentliga pensionsinstitut å ena sidan och den svenska staten och dess AP-fonder å andra sidan aldrig kan befinna sig i objektivt jämförbara situationer – inte accepteras uppkommer vidare frågan vad som i så fall krävs för att situationerna ska vara jämförbara. Kommissionen framhåller i detta sammanhang att offentliga pensionsinstitut från andra medlemsstater behandlas mindre förmånligt oavsett deras verksamhet och mål eller hur de regleras, organiseras och finansieras. Detta kan förstås så att kommissionen menar att det är omständigheter av dessa slag som ska beaktas vid prövningen av om situationerna är jämförbara. Högsta förvaltningsdomstolen önskar vägledning när det gäller frågan om det är dessa, och/eller andra, kriterier som ska vara avgörande vid en sådan prövning.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

54. Frågan är också om jämförelsen ska göras med den svenska staten som sådan eller endast med själva AP-fonderna. Har det t.ex. någon betydelse för bedömningen i det enskilda fallet att de finländska pensionsanstalterna även fullgör vissa andra uppgifter än de svenska AP-fonderna? AP-fonderna har inget ansvar för uppbörd av pensionsavgifter eller utbetalning av pension, utan har som enda uppgift att förvalta medel inom försäkringen för inkomstgrundad ålderspension. Dessa andra uppgifter fullgörs dock av andra myndigheter inom den svenska staten, vilka också omfattas av statens skattefrihet.

*Kan en eventuell restriktion rättfärdigas?*

55. När det slutligen gäller frågan om en eventuell skillnad i behandling är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse kan man, som kommissionen pekat på, notera att EU-domstolen konsekvent har avvisat möjligheten att en inkomstförlust eller administrativa svårigheter utgör giltiga skäl för en restriktion för den fria rörligheten.
56. Alternativt kan man, som den svenska regeringen framhäver, anse att den aktuella skillnaden i behandling är motiverad av behovet att säkerställa det svenska socialpolitiska målet och dess finansiering utan att gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det avsedda ändamålet. I det här sammanhanget har regeringen pekat på att pensionssystemet är konstruerat för att bl.a. vara finansiellt autonomt och åtskilt från statsbudgeten i övrigt. En beskattning av AP-fonderna skulle, enligt regeringen, få till följd att den i sin årliga budgetproposition måste allokera motsvarande skattemedel till fonderna, om buffertkapitalet inte ska urholkas. Andra utgiftsområden i statsbudgeten skulle i ett sådant scenario kunna prioriteras på AP-fondernas bekostnad, vilket skulle minska AP-fondernas möjlighet att fullgöra sina uppdrag. En sådan lösning riskerar även att skada allmänhetens förtroende för att buffertkapitalet endast används till nytta för pensionssystemet.

**BILAGA**

Mål nr  
6973–6977-21  
7550–7558-21  
664–669-22

**Frågor**

57. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, få svar på följande frågor.

*Fråga 1:* Innebär det förhållandet att utdelning från inhemska bolag till utländska offentliga pensionsinstitut beläggs med källskatt medan motsvarande utdelning inte är föremål för beskattning om den tillfaller den egna staten genom dess allmänna pensionsfonder, att det föreligger en sådan negativ särbehandling som innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF?

*Fråga 2:* Om svaret på fråga 1 är ja, vilka kriterier ska beaktas vid prövningen av om ett utländskt offentligt pensionsinstitut befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för den egna staten och dess allmänna pensionsfonder?

*Fråga 3:* Kan en eventuell restriktion anses vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse?