



Sammlung der Rechtsprechung

Rechtssache C-252/14

Pensioenfonds Metaal en Techniek gegen Skatteverket

(Vorabentscheidungsersuchen des Högsta Förvaltningsdomstol)

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Freier Kapitalverkehr — Art. 63 AEUV — Besteuerung von Pensionsfonds — Unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger Pensionsfonds und gebietsfremder Pensionsfonds — Pauschale Besteuerung der gebietsansässigen Pensionsfonds auf der Grundlage eines fiktiven Ertrags — Erhebung einer Quellensteuer auf die Einkünfte aus von gebietsfremden Pensionsfonds bezogenen Dividenden — Vergleichbarkeit“

Leitsätze – Urteil des Gerichtshofs (Erste Kammer) vom 2. Juni 2016

1. *Freier Kapital- und Zahlungsverkehr — Beschränkungen — Steuerrecht — Besteuerung von Dividenden — Nationale Regelung, die Dividenden, die an gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschüttet werden, anders behandelt als solche, die an gebietsansässige Pensionsfonds ausgeschüttet werden — Kriterien für den Vergleich zwischen der Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder zur Feststellung des Vorliegens einer Beschränkung*

(Art. 63 AEUV)

2. *Freier Kapital- und Zahlungsverkehr — Beschränkungen — Verbot — Ausnahmen — Enge Auslegung — Umfang*

(Art. 63 AEUV und 65 Abs. 1 und 3 AEUV)

3. *Freier Kapital- und Zahlungsverkehr — Beschränkungen — Steuerrecht — Besteuerung von Dividenden — Nationale Regelung, die Dividenden, die an gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschüttet werden, anders behandelt als solche, die an gebietsansässige Pensionsfonds ausgeschüttet werden — Zulässigkeit — Voraussetzungen — Ausschließlich gebietsansässigen Pensionsfonds vorbehaltene Möglichkeit, mit dem Bezug der Dividenden zusammenhängende Betriebsausgaben bei der Berechnung der Kapitalgrundlage zu berücksichtigen — Unzulässigkeit*

(Art. 63 AEUV)

1. Im Rahmen der Prüfung, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von an Pensionsfonds ausgeschütteten Dividenden, je nachdem, ob es sich um gebietsansässige oder gebietsfremde Pensionsfonds handelt, dazu führt, dass gebietsfremde Pensionsfonds ungünstiger behandelt werden als gebietsansässige Pensionsfonds, und damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, ist beim Vergleich der steuerlichen Belastung der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden auf den Zeitraum abzustellen, der für die den Gebietsansässigen ausgeschütteten Dividenden berücksichtigt wird. Hierbei kann eine in einem Steuerjahr möglicherweise nachteilige Behandlung von Dividenden,

die an gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschüttet werden, nicht durch eine möglicherweise günstigere Behandlung dieser Dividenden in anderen Steuerjahren ausgeglichen werden. Daraus folgt, dass die Beurteilung des Vorliegens einer etwaigen nachteiligen Behandlung von Dividenden die an gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschüttet werden, für jedes Steuerjahr einzeln vorgenommen werden muss.

(vgl. Rn. 33, 37, 39, 41)

2. Siehe Text der Entscheidung.

(vgl. Rn. 45-49)

3. Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegensteht, nach denen auf von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschüttete Dividenden Quellensteuer erhoben wird, wenn diese Dividenden an einen gebietsfremden Pensionsfonds ausgeschüttet werden, während auf diese Dividenden, wenn sie an einen gebietsansässigen Pensionsfonds ausgeschüttet werden, eine anhand eines fiktiven Ertrags berechnete pauschale Steuer erhoben wird, die langfristig der Besteuerung aller Kapitalerträge nach den allgemeinen Vorschriften entsprechen soll. Er steht jedoch einer Regelung entgegen, nach der gebietsfremde Pensionsfonds, die Dividenden erhalten, etwaige Betriebsausgaben, die unmittelbar mit dem Bezug der Dividenden zusammenhängen, nicht in Abzug bringen können, wenn die Methode der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage gebietsansässiger Pensionsfonds einen solchen Abzug vorsieht, was zu prüfen Aufgabe des nationalen Gerichts ist.

Mit der Besteuerung, der gebietsansässige Pensionsfonds unterliegen, wird ein anderes Ziel verfolgt als mit der Besteuerung, die auf gebietsfremde Pensionsfonds angewandt wird. Während bei gebietsansässigen Pensionsfonds die gesamten, auf der Basis ihrer Aktiva abzüglich ihrer Verbindlichkeiten berechneten Einkünfte besteuert werden und unabhängig von der tatsächlichen Ausschüttung von Dividenden im Laufe des betreffenden Steuerjahrs ein pauschaler Ertragssatz angewandt wird, werden bei gebietsfremden Pensionsfonds die Dividenden besteuert, die sie im Laufe dieses Steuerjahrs im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft bezogen haben. Im Rahmen der Altersversorgungsregelung, zu der Pensionsfonds gehören, soll mit den nationalen Rechtsvorschriften über die Besteuerung dieser Fonds nämlich eine neutrale und konjunkturunabhängige Besteuerung verschiedener Arten von Vermögenswerten sowie aller betroffenen Formen von Rentensparplänen eingeführt werden. Um dieses Ziel zu erreichen, wird die Gesamtheit der Vermögenswerte eines gebietsansässigen Pensionsfonds jährlich einer pauschalen Besteuerung unterworfen, die den Ertrag dieser Vermögenswerte unabhängig davon widerspiegelt, ob durch diese Vermögenswerte Einkünfte, insbesondere Dividenden, erzielt wurden. Diese Besteuerung gebietsansässiger Pensionsfonds wird durch den betreffenden Mitgliedstaat in seiner Eigenschaft als Sitzstaat dieser Pensionsfonds, der insoweit über eine Besteuerungsbefugnis bezüglich ihrer gesamten Einkünfte verfügt, ausgeübt. Hinsichtlich nicht in diesem Mitgliedstaat ansässiger Pensionsfonds verfügt dieser Mitgliedstaat gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen lediglich über eine Befugnis zur Besteuerung der Erträge, die durch die in seinem Hoheitsgebiet befindlichen Vermögenswerte dieser Fonds erzielt werden. Somit kann der betreffende Mitgliedstaat wegen seiner beschränkten Besteuerungsbefugnis in Bezug auf gebietsfremde Pensionsfonds nicht die Gesamtheit der Vermögenswerte dieser Pensionsfonds besteuern.

Unter diesen Umständen kann das mit einer derartigen nationalen Regelung verfolgte Ziel, eine neutrale und konjunkturunabhängige Besteuerung verschiedener Arten von Vermögenswerten und aller betroffenen Formen von Rentensparplänen anzuwenden, das voraussetzt, dass die Pensionsfonds mit der Gesamtheit ihrer Vermögenswerte besteuert werden, hinsichtlich gebietsfremder Pensionsfonds nicht erreicht werden. Dieses Ziel, das zudem voraussetzt, dass Pensionsfonds jährlich und unabhängig von der Ausschüttung von Dividenden besteuert werden, kann auch nicht durch die Besteuerung der von den gebietsfremden Pensionsfonds erzielten Dividenden gemäß der Pauschalmethode, die sich zur Berechnung der geschuldeten Steuer auf den Wert der zugrunde

liegenden Aktiva stützt, erreicht werden, da gebietsfremde Pensionsfonds jedenfalls nur besteuert werden können, wenn Dividenden an sie ausgezahlt werden. Im Hinblick auf das mit diesen nationalen Rechtsvorschriften verfolgte Ziel sowie ihren Zweck und ihren Inhalt befindet sich daher ein gebietsfremder Pensionsfonds nicht in einer mit der Situation eines gebietsansässigen Pensionsfonds vergleichbaren Situation. Allerdings befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf Betriebsausgaben, die unmittelbar mit einer Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in einem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, in einer vergleichbaren Lage. Insoweit hat das nationale Gericht zu prüfen, ob die auf gebietsansässige Pensionsfonds angewandte Besteuerungstechnik es erlaubt, durch die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage dieser Fonds, insbesondere die Berücksichtigung ihrer Verbindlichkeiten bei der Berechnung der Kapitalgrundlage, etwaige Betriebsausgaben, die unmittelbar mit dem Bezug der Dividenden zusammenhängen, zu berücksichtigen. Wenn ja, wäre die Berücksichtigung derartiger Ausgaben auch gebietsfremden Pensionsfonds einzuräumen.

(vgl. Rn. 52-56, 58-60, 63-66 und Tenor)