



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 29 juli 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 63 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Beskattning av utdelning till offentligrättsliga pensionsfonder – Skillnad i behandling mellan offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet och offentligrättsliga pensionsfonder utan hemvist i landet – Endast offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet är undantagna från skattskyldighet – Jämförbara situationer – Skäl – Behov av att säkerställa det socialpolitiska målet – Behov av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”

I mål C-39/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 24 januari 2023, som inkom till domstolen den 26 januari 2023, i målet

Keva,

Landskapet Ålands pensionsfond,

Kyrkans Centralfond

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna T. von Danwitz, P.G. Xuereb (referent), A. Kumin och I. Ziemele,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: handläggaren A. Lamote,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 januari 2024,

* Rättegångsspråk: svenska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Keva, Landskapet Ålands pensionsfond och Kyrkans Centralfond, genom K. Äimä och K. Grüssner,
- Skatteverket, genom K. Hjelmberg och U. Vretendahl,
- Sveriges regering, genom C. Meyer-Seitz och R. Shahsavan Eriksson, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom A. Pérez-Zurita Gutiérrez, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom P. Carlin, A. Ferrand och W. Roels, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 21 mars 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 63 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Keva, Landskapet Ålands pensionsfond (Finland) och Kyrkans Centralfond (Finland) – tre offentligrättsliga pensionsinstitut som har etablerats inom ramen för det finska systemet för arbetspension – och å andra sidan Skatteverket (Sverige). Målet rör den skattemässiga behandlingen i Sverige av utdelning från svenska bolag till klagandena i det nationella målet.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

OECD:s modellskatteavtal

- 3 Rådet i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) antog, den 30 juli 1963, en rekommendation som avsåg undanröjande av dubbelbeskattning och anmodade regeringarna i medlemsstaterna att, när de ingick eller reviderade bilaterala avtal, följa ett ”modellavtal för att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet”, utarbetat av OECD:s kommitté för skattefrågor och bilagt nämnda rekommendation (nedan kallat OECD:s modellskatteavtal). Modellavtalet ses över och ändras med jämna mellanrum. Till modellavtalet finns kommentarer som godkänts av OECD-rådet.
- 4 I artikel 24 i OECD:s modellskatteavtal, med rubriken ”Icke-diskriminering”, föreskrivs följande i punkt 1:
”En medborgare i en avtalsslutande stat ska inte i den andra avtalsslutande staten påföras skatt eller åläggas därtill hörande krav som är mer betungande än den skatt eller därtill hörande krav som

medborgare i denna andra stat blir eller kan bli föremål för i samma situation, särskilt såvitt avser hemvist. ...”

5 I punkt 10 i kommentarerna till artikel 24 i OECD:s modellavtal för skatter anges följande:

”... bestämmelserna i punkt 1 [i denna artikel 24] ska inte tolkas så, att en stat som beviljar sina egna offentliga organ eller myndigheter särskilda skatteförmåner på grund av deras natur är skyldig att låta offentliga organ och myndigheter i den andra staten åtnjuta samma förmåner”.

6 I punkt 12 i kommentarerna anges följande:

”... skatteimmunitet som en stat beviljar sina egna offentliga organ och myndigheter rättfärdigas av att dessa organ och myndigheter utgör en del av staten, och deras situation kan aldrig kan vara jämförbar med situationen för offentliga organ och myndigheter i den andra staten. ...”

Det nordiska skatteavtalet

7 Enligt artikel 10.3 i Avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 23 september 1996 (nedan kallat det nordiska skatteavtalet), 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.

8 I artikel 25 i det nordiska skatteavtalet 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 motsvarande den inkomstskatt som betalats enligt lagstiftningen i en annan avtalsslutande stat och i överensstämmelse med avtalet.

Svensk rätt

9 Enligt 1 § första stycket kupongskattelagen (1970:624) ska kupongskatt som huvudregel betalas till staten för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag.

10 Enligt 4 § första stycket kupongskattelagen föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigade utländska juridiska personer, om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från ett fast driftsställe i Sverige.

11 I 5 § kupongskattelagen anges att kupongskatt utgår med trettio procent av utdelningen. Det framgår av 27 § 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.

12 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.

- 13 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 bland annat för inkomst från ett fast driftsställe eller en fastighet i Sverige.
- 14 Enligt 7 kap. 2 § första stycket punkt 1 är staten helt undantagen från skattskyldighet. Undantaget gäller svenska staten som sådan, men inte statligt ägda bolag.
- 15 I 2 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) 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 2 § andra stycket anges vidare att första stycket inte gäller bestämmelser som avser staten.
- 16 Av 6 kap. 9 § första stycket följer att utländska stater och utländska menigheter ska behandlas som utländska bolag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 17 I Sverige utgör de offentligrättsliga pensionsfonderna en del av staten och omfattas därmed av statens skattefrihet. Dessa pensionsfonder har till huvuduppgift att förvalta kapital som hör till den inkomstgrundade ålderspensionen som är en del av den svenska allmänna ålderspensionen. Den allmänna ålderspensionen är i sin tur en del av den offentliga och obligatoriska socialförsäkringen.
- 18 Keva är den pensionsanstalt som ansvarar för arbetspension till anställda inom den kommunala sektorn i Finland. Kevas huvudsakliga uppgift är att förvalta medel inom försäkringen för lagstadgad arbetspension. Keva ombesörjer uppbörd av pensionsavgifter och utbetalning av pensioner. Keva är befriad från skatt i Finland och utgör enligt finsk rätt en offentligrättslig juridisk person.
- 19 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 Landskapet Åland som ansvarar för bland annat utbetalningar av arbetspension. Landskapet Ålands pensionsfonds medel hålls åtskilda från landskapets budget. Fonden är inte en separat juridisk person utan är en del av Landskapet Åland. Den är delvis befriad från skatt i Finland och utdelningar från aktiebolag är skattefria för fonden.
- 20 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. Utbetalningar av arbetspension har för Centralfondens räkning skötts av Keva. Kyrkans Centralfond är inte en separat juridisk person utan är en del av evangelisk-lutherska kyrkan i Finland. Fonden är i praktiken undantagen från skatt på inkomst i Finland.
- 21 Klagandena i det nationella målet mottog under perioden 2003–2016 utdelningar från svenska bolag. Utdelningarna blev föremål för svensk kupongskatt. Eftersom utdelningarna inte beskattades i Finland kunde den svenska kupongskatten inte avräknas i enlighet med det nordiska skatteavtalet.

- 22 Klagandena ansökte därefter hos Skatteverket om återbetalning av den svenska kupongskatten. Som grund för ansökningarna anförde de att uttaget av kupongskatt strider mot den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF, eftersom klagandena är jämförbara med de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna, vilka i Sverige är befriade från inkomstskatt.
- 23 Skatteverket avlog ansökningarna med motiveringen att situationen för klagandena inte var objektivt jämförbar med situationen för de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna.
- 24 Klagandena överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Falun (Sverige) som avlog överklagandena med motiveringen att de finska pensionsanstalterna och de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna uppvisar vissa skillnader vad gäller deras uppgifter och organisation. De svenska offentligrättsliga pensionsfondernas skattebefrielse motiveras dessutom av att dessa är en del av den svenska staten. Eftersom det är fråga om en skattebefrielse som motiveras av andra skäl än rent skattemässiga, kan uttaget av kupongskatt inte anses diskriminerande enligt artikel 63 FEUF.
- 25 Klagandena överklagade domarna till Kammarrätten i Sundsvall (Sverige). Överklagandena avlogs med motiveringen att unionsrätten inte ställer krav på att Sverige i skattehänseende ska behandla en annan medlemsstat eller ett offentligrättsligt organ utan hemvist i landet 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. De finska offentligrättsliga pensionsanstalterna och de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna befinner sig därför inte i objektivt jämförbara situationer.
- 26 Klagandena överklagade kammarrättens domar till Högsta förvaltningsdomstolen som är den domstol som har hänskjutit tolkningsfrågorna. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade prövningstillstånd i frågan om det är förenligt med den fria rörligheten för kapital i artikel 63 FEUF att ta ut kupongskatt på utdelningar från inhemska bolag till utländska offentligrättsliga pensionsinstitut.
- 27 För det första vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida behandlingen av offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet som tar emot utdelning från bolag med hemvist i landet är mindre förmånlig än behandlingen av offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet.
- 28 Å ena sidan kan det hävdas att de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna ingår som en del i rättssubjektet staten, och att deras tillgångar utgör statliga medel. Att inte beskatta den utdelning som dessa fonder tar emot från bolag med hemvist i landet är ett sätt att undgå en rundgång av statliga medel utan att det medför någon egentlig ekonomisk fördel för staten. Att svenska staten utövar sin beskattningsrätt i fråga om offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet utan att beskatta sig själv kan därför inte anses avhålla andra medlemsstater, genom sina offentliga pensionsinstitut, från att investera i Sverige.
- 29 Å andra sidan kan man också se det så, att det faktum att det endast är utdelning som tas emot av offentligrättsliga pensionsinstitut *med* hemvist i landet som är undantagen från beskattning, medan utdelning till pensionsinstitut av samma slag men *utan* hemvist i landet däremot beskattas, betyder att den sistnämnda typen av utdelning missgynnas, vilket skulle kunna utgöra ett hinder för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF.

- 30 För det andra finner den hänskjutande domstolen att det föreligger osäkerhet om huruvida offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet och offentligrättsliga pensionsfonder utan hemvist i landet befinner sig i objektivt jämförbara situationer i förevarande fall.
- 31 Å ena sidan kan det konstateras att de offentligrättsliga pensionsfonderna med hemvist i landet fungerar som statens stabiliseringsfonder vad gäller inkomstgrundad ålderspension i det svenska systemet för social trygghet. Det finns därmed inte någon situation där ett offentligrättsligt pensionsinstitut utan hemvist i landet de facto kan komma att få samma uppgift som de offentligrättsliga pensionsfonderna med hemvist i landet. Följaktligen kan ett offentligrättsligt pensionsinstitut utan hemvist i landet aldrig befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för svenska staten och dess offentligrättsliga pensionsfonder.
- 32 Å andra sidan kan man anse att även om det uttalade syftet med att undanta svenska staten och dess offentligrättsliga pensionsfonder från beskattning är att förenkla administrationen, så är syftet också att minska behovet av att till de statliga myndigheterna allokera belopp motsvarande de skatter som de skulle vara tvungna att betala om de inte var undantagna från beskattning för att kunna utföra sina uppdrag för allmänintressets bästa. När det gäller det sistnämnda syftet, befinner sig institutioner som regleras på liknande sätt och har samma uppdrag i andra medlemsstater i en situation som är objektivt jämförbar.
- 33 Dessutom frågar sig den hänskjutande domstolen om jämförelsen ska göras med svenska staten som sådan eller endast med själva de offentligrättsliga pensionsfonderna. Klagandena utför nämligen vissa uppgifter som enligt vad som anförts skiljer sig från dem som utförs av de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna. Närmare bestämt har de sistnämnda pensionsfonderna 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 svenska staten, vilka också omfattas av statens skattefrihet.
- 34 För det tredje anser den hänskjutande domstolen slutligen att det föreligger osäkerhet om huruvida en eventuell restriktion kan anses vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.
- 35 Även här kan man anlägga två olika synsätt. Å ena sidan kan man anse att den aktuella särbehandlingen är motiverad av behovet att säkerställa det svenska socialpolitiska målet och finansieringen av detta mål. En beskattning av de offentligrättsliga pensionsfonderna med hemvist i landet skulle få till följd att svenska staten måste allokera motsvarande skattemedel till fonderna för att dessa inte ska använda sitt buffertkapital. Å andra sidan utgör en inkomstförlust eller administrativa svårigheter inte giltiga skäl för en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF.
- 36 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”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?

- 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?
- 3) Kan en eventuell restriktion anses vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse?"

Prövning av tolkningsfrågorna

- 37 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida 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 offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet, medan utdelning som lämnas till offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet är undantagen från sådan källbeskattning.
- 38 Enligt EU-domstolens praxis ska medlemsstaterna utöva sina befogenheter i fråga om direkt beskattning med iakttagande av unionsrätten, särskilt de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 41 och där angiven rättspraxis, och dom av den 7 september 2023, Cartrans Preda, C-461/21, EU:C:2023:632, punkt 61).
- 39 EU-domstolen har redan, vad gäller den fria rörligheten för kapital, konstaterat att det i fördragets bestämmelser angående denna grundläggande frihet inte görs någon skillnad mellan privata företag och offentliga företag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2005, kommissionen/Italien, C-174/04, EU:C:2005:350, punkt 32). Det framgår således inte av dessa bestämmelser att den offentliga sektorn skulle vara undantagen från deras tillämpningsområde.
- 40 Artikel 63.1 FEUF medför ett generellt förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna. De åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt denna bestämmelse omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att göra investeringar i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att göra investeringar i andra stater (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 42 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 januari 2024, JD (Bosättningskrav), C-562/22, EU:C:2024:55, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 41 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".
- 42 Eftersom denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital ska den tolkas restriktivt. Det betyder att den inte kan tolkas så, att all skattelagstiftning som gör åtskillnad mellan skattskyldiga på grundval av var de har sin hemvist eller i vilken stat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med EUF-fördraget. Det i artikel 65.1 a FEUF uppställda 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 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 44 och där angiven rättspraxis, och dom av den 12 oktober 2023, BA (Arvsöverlåtelse – Social bostadspolitik i unionen), C-670/21, EU:C:2023:763, punkt 54).

- 43 EU-domstolen har även slagit fast att det därmed är påkallat att skilja den särbehandling som är tillåten enligt artikel 65.1 a FEUF från sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 65.3 FEUF. För att nationell skattelagstiftning ska kunna anses vara förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital krävs att den särbehandling som följer därav avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 45 och där angiven rättspraxis, och dom av den 12 oktober 2023, BA (Arvsöverlåtelse – Social bostadspolitik i unionen), C-670/21, EU:C:2023:763, punkt 55).
- 44 Följaktligen ska det först prövas huruvida det eventuellt föreligger en skillnad i behandling och därefter huruvida situationerna i det nationella målet är jämförbara samt, i förekommande fall, huruvida skillnaden i behandling är motiverad.

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital

- 45 Vad beträffar den skattemässiga behandling som enligt 7 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) gäller för utdelning från bolag med hemvist i Sverige, framgår det av beslutet om hänskjutande att offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet är undantagna från den källskatt som tas ut på denna typ av utdelning, medan offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet inte är undantagna från den skatten.
- 46 En sådan skillnad i skattemässig behandling leder till att utdelning till offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet behandlas på ett oförmånligt sätt, vilket kan avhålla dessa institut från att investera i bolag som är etablerade i Sverige (se, analogt, dom av den 17 mars 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 39).
- 47 Denna slutsats påverkas inte av den svenska regeringens argument att icke-diskrimineringsprincipen i den mening som avses i artikel 24 i OECD:s modellskatteavtal, såsom framgår av punkterna 10 och 12 i kommentarerna till artikel 24, inte innebär en skyldighet för en stat, som ger särskilda skatteförmåner till sina egna offentliga organ, att utsträcka samma förmåner till en annan stats offentliga organ.
- 48 I detta avseende räcker det att framhålla att den svenska regeringen inte kan stödja sig på dessa punkter i kommentarerna till artikel 24 i OECD:s modellskatteavtal för att undkomma sina skyldigheter enligt fördraget (se, analogt, dom av den 16 juli 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 34).
- 49 Den svenska regeringen har vidare anfört argumentet att det, i unionsrätten i avsaknad av en unionsrättslig harmonisering på området, inte finns någon gemensam skyldighet för medlemsstaterna att bidra till finansieringen av varandras sociala trygghetssystem. EU-domstolen erinrar beträffande detta argument om att det visserligen är ostridigt att unionsrätten respekterar medlemsstaternas befogenhet att själva utforma sina system för social trygghet, men att medlemsstaterna vid utövandet av denna befogenhet fortfarande är skyldiga att iaktta unionsrätten, bland annat EUF-fördragets bestämmelser om de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 april 2022, Gerencia Regional de Salud de Castilla y León, C-86/21, EU:C:2022:310, punkt 18, och dom av den 30 juni 2022, INSS (Kumulering av invaliditetspensioner för fullständig permanent arbetsförmåga), C-625/20, EU:C:2022:508, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

- 50 Under dessa omständigheter ska en nationell lagstiftning såsom den som är aktuell i det nationella målet anses utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

Huruvida situationerna är jämförbara

- 51 Det framgår av EU-domstolens praxis att 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. Vidare ska endast de relevanta särskiljande faktorer 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 (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 54 och där angiven rättspraxis, och dom av den 12 oktober 2023, BA (Arvsöverlåtelse – Social bostadspolitik i unionen), C-670/21, EU:C:2023:763, punkt 59).
- 52 Vad för det första gäller ändamålen med och föremålet för det svenska systemet för beskattning av utdelning, framgår det i huvudsak av beslutet om hänskjutande att undantaget från skattskyldighet för utdelning till offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet syftar till att undgå en rundgång av allmänna medel som tillhör svenska staten.
- 53 Den svenska regeringen har i detta avseende bekräftat att undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) syftar till att undvika en rundgång av svenska statens allmänna medel och därtill anfört att undantaget från beskattning syftar till att främja det svenska pensionssystemets stabilitet och hållbarhet.
- 54 Europeiska kommissionen har å sin sida, i sitt skriftliga yttrande, hävdade att undantaget från skattskyldighet inte syftar till att bidra till finansieringen av det svenska socialförsäkringssystemet, men att det däremot mycket riktigt syftar till att undvika en beskattning av utdelning till offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet som skulle medföra en rundgång av offentliga medel. Kommissionen anser nämligen att det inneboende syftet med undantaget från skattskyldighet är att undvika att behöva ge statliga myndigheter, såsom de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna, budgetkompensation från statens budget för den skatt som de annars skulle behöva betala.
- 55 I den mån det svenska systemet i fråga om undantag från beskattning av utdelning till offentligrättsliga pensionsfonder syftar till att undgå en rundgång av svenska statens allmänna medel – och det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera om så är fallet – gör EU-domstolen mot denna bakgrund bedömningen att den omständigheten att en sådan pensionsfond ingår som en del i svenska staten inte nödvändigtvis betyder att fonden befinner sig i en annorlunda situation än ett offentligrättsligt pensionsinstitut utan hemvist i landet.
- 56 Detta ändamål skulle nämligen även kunna uppnås om offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet var undantagna från svensk källskatt på utdelning från bolag med hemvist i landet på samma sätt som offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet.
- 57 Vidare har den svenska regeringen och Skatteverket anfört ett argument som i huvudsak innebär att det med utgångspunkt i syftet att främja det svenska pensionssystemets stabilitet och hållbarhet ska anses att offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet inte, till skillnad från de offentligrättsliga pensionsfonderna med hemvist i landet, har till syfte att främja det

svenska socialförsäkringssystemets finansiella stabilitet och hållbarhet. EU-domstolen finner att det i detta avseende räcker att påpeka, precis som generaladvokaten i huvudsak gjorde i punkt 30 i sitt förslag till avgörande, att även om varje fond per definition har till syfte att skydda stabiliteten och hållbarheten hos ett särskilt nationellt pensionssystem, kan detta faktum inte omöjliggöra en gränsöverskridande jämförelse av pensionsfonder.

- 58 Ändamålet att främja det svenska pensionssystemets stabilitet och hållbarhet definieras dessutom på ett sådant sätt att offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet uppfyller detta ändamål, medan alla offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet per automatik utesluts från undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) (se, analogt, dom av den 16 juni 2011, kommissionen/Österrike, C-10/10, EU:C:2011:399, punkt 34).
- 59 Vad för det andra gäller de relevanta åtskillnadskriterier som fastställs i den ifrågavarande nationella lagstiftningen har Skatteverket samt den svenska och den spanska regeringen gjort gällande att denna lagstiftning endast innehåller ett åtskillnadskriterium och att detta inte är kopplat till hemvist, utan till den omständigheten att offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet är samma juridiska person som svenska staten.
- 60 EU-domstolen konstaterar i detta avseende att det framgår av beslutet om hänskjutande att det svenska och det finska systemet för allmän ålderspension tjäna samma samhällsliga syfte, fyller samma funktion samt har samma typ av juridiska uppbyggnad. Finansieringssättet är detsamma, och de båda systemen fungerar på ett liknande sätt. De finska offentligrättsliga pensionsanstalterna har emellertid vissa särdrag som gör att de skiljer sig från de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna, då pensionsinstituten har olika juridiska former. De svenska offentligrättsliga pensionsfonderna ansvarar dessutom inte för uppbörd av pensionsavgifter och pensionsutbetalningar; dessa uppgifter utförs av svenska myndigheter.
- 61 Såsom kommissionen i huvudsak gjorde gällande vid förhandlingen räcker det i detta avseende att påpeka att – med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra – uppbörd av pensionsavgifter, utbetalning av pensioner samt den berörda fondens juridiska form inte förefaller ha någon direkt koppling till den skattemässiga behandlingen av utdelning från svenska bolag.
- 62 Eftersom det endast är offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet som omfattas av undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), och offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet inte gör det, finner EU-domstolen således att det enda kriterium som kan användas för att göra en åtskillnad mellan de svenska offentligrättsliga pensionsfonderna och de offentligrättsliga pensionsinstituten utan hemvist i landet faktiskt är den ort där fonderna har sin hemvist.
- 63 Mot bakgrund av det ovan anförda finner EU-domstolen att den skillnad i behandling som konstaterats ovan i punkt 46 mellan offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet och offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet avser situationer som är objektivt jämförbara.

Huruvida det föreligger tvingande skäl av allmänintresse

- 64 Det ska erinras om att enligt fast rättspraxis kan en restriktion för den fria rörligheten för kapital vara tillåten, under förutsättning att den grundas på 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 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 66 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 november 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalvinster vid överlåtelse av andelar), C-472/22, EU:C:2023:880, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 65 För det fall den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet antas utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital, har den svenska regeringen i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att det föreligger två tvingande skäl av allmänintresse som motiverar att undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) är begränsat till offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet, nämligen, för det första, behovet att säkerställa det svenska socialpolitiska målet och finansieringen av detta mål samt, för det andra, territorialitetsprincipen tillsammans med behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av medlemsstaternas befogenheter i fråga om det allmänna inkomstgrundade ålderspensionssystemet.
- 66 Vad för det första gäller behovet att säkerställa det svenska socialpolitiska målet har den svenska regeringen gjort gällande att en beskattning av offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet skulle få till följd att det i den årliga budgetpropositionen måste allokeras motsvarande skattemedel till dessa fonder, för att dessa inte ska använda sitt eget kapital för att finansiera inbetalningen av skatten. Andra utgiftsområden skulle i ett sådant scenario, enligt den svenska regeringen, kunna prioriteras på det allmänna inkomstgrundade ålderspensionssystemets bekostnad, vilket skulle minska fondernas möjlighet att fullgöra sina uppdrag.
- 67 Den svenska regeringen har vidare gjort gällande att undantaget från skattskyldighet för de offentligrättsliga pensionsfonderna med hemvist i landet gör det möjligt att garantera bland annat det svenska allmänna inkomstgrundade ålderspensionssystemets autonoma ställning. Regeringen har härvid hänvisat till domen av den 22 oktober 2013, Essent m.fl. (C-105/12–C-107/12, EU:C:2013:677), och angett att EU-domstolen i den domen godtog att en nationell lagstiftning som utgör ett hinder för en grundläggande frihet kan vara motiverad när den har införts på grund av ekonomiska skäl som syftar till att uppnå ett mål av allmänintresse. Dessutom innebär undantaget från skattskyldighet, enligt den svenska regeringen, att man kan undvika en onödigt tung administrativ rundgång av allmänna medel.
- 68 Härvid ska det noteras att enbart administrativa svårigheter inte i sig kan rättfärdiga ett hinder för den fria rörligheten för kapital (dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Skattebefrielse för avtalsbaserade investeringsfonder), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 90 och där angiven rättspraxis).
- 69 Det ska vidare påpekas att i förevarande mål påverkar restriktionen för den fria rörligheten för kapital inte egendomsordningen för de offentligrättsliga pensionsinstituten utan hemvist i landet, till skillnad från vad som var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 22 oktober 2013, Essent m.fl. (C-105/12–C-107/12, EU:C:2013:677), som handlade om ett privatiseringsförbud.

- 70 Vad för det andra gäller territorialitetsprincipen tillsammans med behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av medlemsstaternas befogenheter i fråga om det allmänna inkomstgrundade ålderspensionssystemet, har den svenska regeringen gjort gällande att en medlemsstat enligt denna princip har rätt att beskatta de intäkter som genererats på det egna territoriet. Vidare ålägger unionsrätten, enligt den svenska regeringen, inte en medlemsstat att bidra till finansieringen av de andra medlemsstaternas nationella allmänna ålderspensionssystem.
- 71 Den svenska regeringen har därigenom i själva verket gjort gällande att den aktuella restriktionen för den fria rörligheten för kapital motiveras av behovet av att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
- 72 Enligt EU-domstolens fasta praxis kan skäl avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna godtas, bland annat när syftet med det aktuella systemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom landet (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 76 och där angiven rättspraxis).
- 73 EU-domstolen har emellertid även slagit fast att en medlemsstat som, såsom i det nationella målet, väljer att inte beskatta fonder med hemvist i landet för inkomster med inhemskt ursprung, inte kan åberopa att det är nödvändigt att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av fonder utan hemvist i landet som uppbär sådana inkomster (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 77 och där angiven rättspraxis).
- 74 Härav följer att skälet att det behöver upprätthållas en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte heller kan godtas.
- 75 Det kan således inte anses att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och därför förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.
- 76 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de hänskjutna frågorna besvaras på följande sätt. 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 offentligrättsliga pensionsinstitut utan hemvist i landet, medan utdelning som lämnas till offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet är undantagen från sådan källbeskattning.

Rättegångskostnader

- 77 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 (första 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 offentligrättsliga

pensionsinstitut utan hemvist i landet, medan utdelning som lämnas till offentligrättsliga pensionsfonder med hemvist i landet är undantagen från sådan källbeskattning.

Arabadjiev

von Danwitz

Xuereb

Kumin

Ziemele

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 juli 2024.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

A. Arabadjiev
Avdelningsordförande