



Datum van inontvangstneming : 07/03/2023

Zaak C-39/23

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

26 januari 2023

Verwijzende rechter:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

24 januari 2023

Verzoekende partijen:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Verwerende partij:

Skatteverket

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Recht op teruggaaf van de Zweedse bronbelasting op dividenden van Zweedse vennootschappen die worden uitgekeerd aan in Finland gevestigde pensioeninstellingen.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het in artikel 63 VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van kapitaal en van de rechtspraak van het Hof om te verduidelijken of de inhouding van bronbelasting op aan Finse pensioeninstellingen uitgekeerde dividenden verenigbaar is met dat beginsel. Artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

Vraag 1: Vormt het feit dat door binnenlandse vennootschappen aan buitenlandse openbare pensioeninstellingen uitgekeerde dividenden aan een bronbelasting worden onderworpen, terwijl de overeenkomstige dividenden niet worden belast indien zij de eigen staat toekomen via zijn algemene pensioenfondsen, een dermate negatief verschil in behandeling dat het een in beginsel door artikel 63 VWEU verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal inhoudt?

Vraag 2: Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, wat zijn dan de criteria waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling of een buitenlandse openbare pensioeninstelling zich in een situatie bevindt die objectief vergelijkbaar is met die van de eigen staat en zijn algemene pensioenfondsen?

Vraag 3: Kan een eventuele beperking worden geacht te zijn gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht en rechtspraak van het Hof

Artikelen 63 tot en met 66 VWEU.

Arrest C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, punten 44, 47, 48 en 63.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Kupongskattelagen (wet betreffende de bronbelasting) (1970:624): artikelen 1, 4, 5 en 27.

Inkomstskattelagen (wet betreffende de inkomstenbelasting) (1999:1229): hoofdstuk 6, artikelen 3, 4, en 7, en artikel 9, lid 1; hoofdstuk 7, artikel 2, lid 1; hoofdstuk 2, artikel 2, lid 1.

Lagen om dubbelbeskatningsavtal mellan de nordiska länderna (wet betreffende het Noordse dubbelbelastingverdrag) (1996:1512) (hierna: „Noords belastingverdrag”): artikel 10, lid 3, en artikel 25).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 In Finland is de bedrijfspensioenverzekering bij wet geregeld en ook verplicht. In het kader van het Finse bedrijfspensioenstelsel betaalt de werkgever voor de werknemer bijdragen aan een pensioeninstelling. Bij de geschillen in het hoofdgeding zijn drie pensioeninstellingen van dit pensioenstelsel betrokken: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (het pensioenfonds van de regio Åland) en Kyrkans Centrafond (het centrale fonds van de kerk), die elk fondsen beheren

of hebben beheerd in het kader van de wettelijke regeling voor bedrijfspensioenverzekeringen.

- 2 KEVA is verantwoordelijk voor de bedrijfspensioenen van werknemers die bij de gemeenten zijn tewerkgesteld en vervult ook bepaalde administratieve taken, waaronder de uitbetaling van pensioenen en de inning van pensioenbijdragen. Het is een publiekrechtelijke rechtspersoon.
- 3 Landskapet Ålands pensionfond neemt de bedrijfspensioenen van de regio Åland voor zijn rekening, maar verzorgt geen uitbetalingen. Het is geen afzonderlijke juridische entiteit, maar een onderdeel van de regio Åland. De activa van het fonds worden gescheiden gehouden van de begroting van de regio.
- 4 Tot 1 januari 2016 was Kyrkans Centralfond een pensioeninstelling voor werknemers van de Evangelisch-Lutherse Kerk in Finland. Het fonds beheerde ook het kapitaal van de kerk voor andere doeleinden, zoals financiële steun aan de congregaties. Het fonds is geen afzonderlijke juridische entiteit, maar maakt deel uit van de Evangelisch-Lutherse Kerk.
- 5 In Finland is KEVA vrijgesteld van belastingen, is Kyrkans Centralfond in de praktijk van inkomstenbelasting vrijgesteld en is Landskapet Ålands pensionsfond gedeeltelijk van belasting vrijgesteld en geen belasting verschuldigd over dividenden van naamloze vennootschappen.
- 6 De Zweedse allmänna pensionsfonderna (algemene pensioenfondsen; hierna: „AP-fondsen”) hebben als voornaamste taak het kapitaal te beheren van de inkomensgerelateerde ouderdomspensioenen die deel uitmaken van de Zweedse algemene regeling voor ouderdomspensioenen. Die maakt op haar beurt deel uit van het openbare en verplichte socialezekerheidsstelsel. De AP-fondsen maken in hun hoedanigheid van overheidsinstanties deel uit van de staat en vallen dus onder de voor de staat geldende belastingvrijstelling.
- 7 Tussen 2003 en 2016 hebben de drie Finse pensioeninstellingen dividenden van Zweedse vennootschappen ontvangen, waarover in Zweden bronbelasting werd geheven. Aangezien de dividenden niet werden belast bij de pensioeninstellingen in Finland, kon de Zweedse bronbelasting niet overeenkomstig het Noordse belastingverdrag worden afgetrokken.
- 8 De pensioeninstellingen hebben het Skatteverk (Zweedse belastingdienst) verzocht om teruggaaf van de Zweedse bronbelasting vermeerderd met rente. Ter staving van hun verzoeken hebben de pensioeninstellingen aangevoerd dat het in strijd is met het in het VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van kapitaal om een bronbelasting in te houden aangezien zij vergelijkbaar zijn met AP-fondsen, die zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting.
- 9 De Zweedse belastingdienst heeft de verzoeken verworpen omdat de situatie van deze pensioeninstellingen niet objectief vergelijkbaar is met die van de Zweedse AP-fondsen. De pensioeninstellingen hebben dit besluit aangevochten bij de

Förvaltningsrätt i Falun (bestuursrechter in eerste aanleg Falun, Zweden). Vervolgens hebben zij tegen het vonnis van die bestuursrechter beroep ingesteld bij de Kammarrätt i Sundsvall (bestuursrechter in tweede aanleg Sundsvall, Zweden). Tegen die uitspraak hebben zij tot slot hoger beroep ingesteld bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden).

Voornaamste argumenten van partijen

- 10 Volgens de pensioeninstellingen is de inhouding door Zweden van bronbelasting op dividenden van Zweedse oorsprong ten gunste van Finse publiekrechtelijke pensioeninstellingen in strijd met het in artikel 63 VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van kapitaal. De Finse publiekrechtelijke pensioeninstellingen moeten worden vergeleken met de Zweedse AP-fondsen. Aangezien de Finse pensioeninstellingen zijn vrijgesteld van Finse inkomstenbelasting, kunnen zij in Finland geen Zweedse bronbelasting aftrekken. Dit komt dus neer op een benadeling van de Finse publiekrechtelijke instellingen ten opzichte van de Zweedse AP-fondsen, met een beperking van het in het VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van kapitaal tot gevolg. Deze beperking kan niet worden gerechtvaardigd.
- 11 De Finse openbare pensioenfondsen zijn van mening dat zij op gelijke voet moeten worden gesteld met de Zweedse AP-fondsen: de juridische constructie en structuur van de Zweedse en Finse pensioenstelsels is vergelijkbaar, ze worden op dezelfde manier gefinancierd en hebben dezelfde sociale functie en doelstelling. Bovendien werken deze instellingen op nagenoeg dezelfde wijze. Net als de Zweedse AP-fondsen deel uitmaken van de Zweedse staat, maken Landskapet Ålands pensionsfond en Kyrkans Centralfond deel uit van respectievelijk de regio Åland en de Evangelische-Lutherse Kerk. KEVA heeft eigen rechtspersoonlijkheid, maar dit staat er niet aan in de weg dat het op dezelfde wijze als de AP-fondsen wordt behandeld, aangezien de instellingen in hun geheel moeten worden vergeleken, dat wil zeggen op basis van hun functie, doel en verrichte activiteiten.
- 12 De Zweedse belastingdienst betoogt dat de situatie voor de Finse pensioeninstellingen en de Zweedse AP-fondsen niet objectief vergelijkbaar is. De AP-fondsen zijn geen zelfstandige rechtspersonen, maar overheidsinstanties die voortvloeien uit de staat als rechtspersoon. Overheidsinstanties zijn dus geen zelfstandige juridische entiteiten, maar slechts onderdelen van de juridische entiteit „de staat”. Zelfs indien zou worden aangenomen dat de Finse pensioeninstellingen en de AP-fondsen hun werkzaamheden onder vergelijkbare omstandigheden verrichten wat organisatie, functie en doel betreft, kunnen zij niet worden geacht zich in een objectief vergelijkbare situatie te bevinden met betrekking tot de activiteiten van de staat en het doel van de belastingvrijstelling van de staat.

- 13 De staat wordt van belastingen vrijgesteld omdat de schatkist daar niet bij gebaat is en dit met heel wat administratie gepaard gaat. De belastingvrijstelling heeft dus een volkomen ander doel dan economische dubbele belasting te voorkomen of te verzachten.

Korte samenvatting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 14 De Commissie heeft een inbreukprocedure tegen Zweden ingeleid en in een met redenen omkleed advies van 2 december 2021 aangevoerd dat het in strijd is met artikel 63 VWEU dat de aan AP-fondsen uitgekeerde dividenden niet worden belast in Zweden, terwijl een bronbelasting wordt ingehouden op dividenden die zijn uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vergelijkbare openbare pensioeninstellingen.
- 15 Het Hof heeft in zaak C-252/14 geoordeeld dat een verschil in behandeling tussen aan ingezetenen en niet-ingezetenen pensioenfondsen uitgekeerde dividenden, waardoor deze laatste zwaarder worden belast, een in beginsel door artikel 63 VWEU verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt. In die zaak heeft het Hof geoordeeld dat de situatie van buitenlandse pensioenfondsen niet vergelijkbaar is met die van nationale pensioenfondsen.
- 16 In casu biedt het arrest in zaak C-252/14 echter geen leidraad, aangezien die zaak betrekking had op privaatrechtelijke rechtspersonen, terwijl het hier om publiekrechtelijke instellingen gaat.
- 17 Evenmin heeft het Hof in andere arresten verduidelijkt of artikel 63 VWEU eraan in de weg staat dat dividenden die een binnenlandse vennootschap aan een buitenlandse openbare pensioeninstelling uitkeert, aan bronbelasting worden onderworpen wanneer de overeenkomstige dividenden niet worden belast als zij de eigen staat toekomen via zijn algemene pensioenfondsen.
- 18 De deelvragen die moeten worden onderzocht zijn of de toepassing van de Zweedse regeling een negatief verschil in behandeling van de buitenlandse pensioeninstellingen inhoudt, of deze situaties in dat geval objectief vergelijkbaar zijn, en zo ja, of het verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.
- 19 Deze vragen kunnen op verschillende manieren worden benaderd, zoals blijkt uit de standpunten van de partijen en uit de briefwisseling tussen de Commissie en de Zweedse regering. Met betrekking tot de vraag of er sprake is van een negatief verschil in behandeling, voert de Zweedse regering bijvoorbeeld aan dat de keuze van de staat om zichzelf niet te belasten slechts een middel is om een rondgaande beweging van staatsmiddelen ter financiering van het Zweedse socialezekerheidsstelsel te vermijden. Dit levert de staat geen reëel financieel voordeel op, aangezien hetzelfde resultaat met een ander instrument had kunnen worden bereikt, zoals de toekenning van staatsmiddelen. Volgens de Zweedse

regering zou een andere benadering in de praktijk betekenen dat elke belastingheffing van een andere lidstaat kan worden aangevochten op grond van het vrije verkeer van kapitaal, hetgeen volgens deze regering veel verder gaat dan artikel 63 VWEU.

- 20 De Commissie is van mening dat instellingen in andere lidstaten voor wie vergelijkbare regelgeving geldt en die dezelfde opdracht hebben, zich in een situatie bevinden die objectief vergelijkbaar is met die van de AP-fondsen, wat betreft de doelstelling om overheidsinstanties minder belastingen toe te wijzen die zij zonder vrijstelling hadden moeten betalen.
- 21 Zoals de Zweedse regering heeft opgemerkt, kan evenwel ook worden aangevoerd dat in het Unierecht geen gemeenschappelijke verplichting voor de lidstaten is opgenomen om bij te dragen aan de financiering van elkaars socialezekerheidsstelsel. Gevallen van buitenlandse openbare pensioeninstellingen die de facto dezelfde taak kunnen hebben als de AP-fondsen in het Zweedse socialezekerheidsstelsel, zijn niet voorhanden. Bijgevolg kan een buitenlandse openbare pensioeninstelling zich nooit in een situatie bevinden die objectief vergelijkbaar is met die van de Zweedse staat en zijn AP-fondsen.
- 22 Indien de benadering van de Zweedse regering niet wordt gevolgd, rijst bovendien de vraag wat in dat geval vereist zou zijn om te kunnen spreken van vergelijkbare situaties. De Commissie wijst er dienaangaande op dat openbare pensioeninstellingen van andere lidstaten minder gunstig worden behandeld, ongeacht hun activiteiten en doelstellingen of de wijze waarop zij zijn gereguleerd, georganiseerd en gefinancierd. Dit kan aldus worden begrepen dat volgens de Commissie met dit soort factoren rekening moet worden gehouden bij de beoordeling of het om vergelijkbare situaties gaat. De Högsta förvaltningsdomstol wenst te vernemen of deze criteria — en/of andere criteria — bij een dergelijke beoordeling doorslaggevend moeten zijn.
- 23 De vraag is ook of de vergelijking moet worden gemaakt met de Zweedse staat als zodanig, dan wel alleen met de AP-fondsen zelf. Is het voor de beoordeling van dit individuele geval bijvoorbeeld van belang dat de Finse pensioeninstellingen ook bepaalde andere taken vervullen dan de Zweedse AP-fondsen? De AP-fondsen zijn niet belast met de inning van pensioenbijdragen of de uitbetaling van pensioenen, maar hebben enkel tot taak de fondsen van de regeling voor inkomensgerelateerde ouderdomsverzekering te beheren. Deze andere taken worden echter uitgevoerd door andere overheidsinstanties van de Zweedse staat, die ook voordeel halen uit de belastingvrijstelling van de staat.
- 24 Met betrekking tot de vraag of een eventueel verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, zij erop gewezen, zoals de Commissie heeft opgemerkt, dat het Hof steeds de mogelijkheid heeft verworpen dat inkomstenverlies of administratieve moeilijkheden geldige redenen vormen voor een beperking van het vrije verkeer. Het verschil in behandeling wordt volgens de Zweedse regering dan weer gerechtvaardigd door de noodzaak

om de doelstelling van het Zweedse sociale beleid en de financiering daarvan veilig te stellen.