Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ANTHONY COLLINS
vom 21. März 2024[1]

Rechtssache C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
gegen
Skatteverket

(Vorabentscheidungsersuchen des Högsta förvaltningsdomstolen [Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 63 AEUV – Art. 65 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Steuerrecht – Besteuerung von Dividenden, die öffentliche Pensionsfonds erhalten – Nichtbesteuerung von an gebietsansässige öffentliche Pensionsfonds ausgeschütteten Dividenden – Quellensteuer auf an gebietsfremde öffentliche Pensionsfonds ausgeschüttete Dividenden – Objektive Vergleichbarkeit – Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses“

I. Tatsächlicher und rechtlicher Hintergrund

1. In Schweden gibt es drei Arten von Renten: 1. die nationale öffentliche Rente[2], 2. die betriebliche Altersversorgung und 3. private Renten. Arbeitgeber und Arbeitnehmer müssen gesetzliche, auf der Grundlage des Einkommens des Arbeitnehmers berechnete Beiträge zur Finanzierung der nationalen öffentlichen Rente entrichten. Mit diesen jährlichen Beiträgen wird die Auszahlung der Renten im entsprechenden Jahr finanziert. Übersteigen die Einzahlungen in einem bestimmten Jahr die Auszahlungen, so verwalten die allgemeinen Pensionsfonds[3] den Überschuss. Umgekehrt wird in einem Jahr, in dem die Einzahlungen niedriger sind als die Auszahlungen, ein etwaiges Defizit durch die AP-Fonds gedeckt. Die AP-Fonds wirken daher als

[1] Originalsprache: Englisch.

[2] Die Einkommensrente und die Prämienrente sind neben der Einkommensrentenzulage und der Mindestrente Teile der nationalen öffentlichen Rente. 16% des rentenfähigen Einkommens und anderer steuerbarer Leistungen einer Person werden der Einkommensrente und 2,5 % der Prämienrente zugerechnet.

[3] Die allgemeinen Pensionsfonds (im Folgenden: AP-Fonds) setzen sich aus dem Ersten, dem Zweiten, dem Dritten, dem Vierten, dem Sechsten und dem Siebten Fonds zusammen. Mit Ausnahme des Siebten Fonds verwalten die AP-Fonds Kapital zum Schutz des einkommensbasierten Rentensystems, um etwaige Überschüsse und Defizite zwischen Rentenbeiträgen und Rentenzahlungen in einem bestimmten Jahr auszugleichen und um zur langfristigen Leistungsfähigkeit des Rentensystems beizutragen. Der Siebte Fonds verwaltet das aus der Prämienrente stammende Kapital.

Puffer und Stabilisator für das nationale öffentliche Rentensystem. Die Auszahlung der nationalen öffentlichen Rente obliegt dem Pensionsmyndigheten (Rentenversicherungsanstalt, Schweden), nicht den AP-Fonds.

2. Der schwedische Staat ist von der Steuerpflicht befreit [4]. Da die AP-Fonds integraler Teil des Staates sind, sind sie von der Steuer auf Dividenden, die sie von in Schweden ansässigen Unternehmen erhalten, befreit.

3. In Finnland sind alle Arbeitnehmer gesetzlich verpflichtet, sich zu einem betrieblichen Rentensystem anzumelden. Diese Systeme finanzieren sich hauptsächlich durch Beiträge von Arbeitgebern und Arbeitnehmern.

4. Keva, Landskapet Ålands pensionsfond und Kyrkans Centralfond (im Folgenden: Kläger) gehören zu den Einrichtungen, die das betriebliche Rentensystem in Finnland betreiben [5]. Keva ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts und in Finnland von der Steuer befreit. Keva verwaltet die Rente u. a. der Beschäftigten der Gebietskörperschaften und der staatlichen Behörden, der evangelisch-lutherischen Kirche und der Bank von Finnland. Seine Hauptaufgabe besteht in der Verwaltung von Mitteln, um die Auszahlung von Renten zu gewährleisten und die Entwicklung der Rentenbeiträge zu stabilisieren. Keva zieht Beiträge ein und zahlt Renten aus. Landskapet Ålands pensionsfond ist der Pensionsfonds der Provinz Åland und integraler Teil der Verwaltung dieser Provinz. Der Fonds ist für die Verwaltung der Betriebsrenten für die Beschäftigten der Provinz Åland zuständig. Seine Hauptaufgabe ist die Verwaltung seines Kapitals, das vom Haushalt der Provinz gesondert verwaltet wird. Landskapet Ålands pensionsfond zahlt keine Renten aus. Der Fonds ist in Finnland teilweise von der Steuerpflicht befreit und zahlt keine Steuer auf Dividenden, die er von in diesem Mitgliedstaat ansässigen Aktiengesellschaften erhält. Kyrkans Centralfond ist Teil der evangelisch-lutherischen Kirche in Finnland. Bis zum 1. Januar 2016 verwaltete Kyrkans Centralfond den Pensionsfonds für seine Beschäftigten als Teil seiner allgemeinen Verantwortung für die Verwaltung der kirchlichen Mittel. Kyrkans Centralfond ist in der Praxis von der Einkommensteuer in Finnland befreit. Keva verwaltete die Auszahlung von Renten für Kyrkans Centralfond.

5. Zwischen 2003 und 2016 erhielten die Kläger Dividenden von in Schweden ansässigen Unternehmen. Nach Art. 1, 4 und 5 des kupongskattelagen (1970:624) (Gesetz [1970:624] über die Kuponsteuer) zahlen ausländische juristische Personen [6], die Dividenden aus Anteilen an in Schweden ansässigen Gesellschaften erhalten, eine Kuponsteuer in Höhe von 30%. Für juristische Personen, die ihren Sitz in einem Staat haben, der dem multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Dänemark, den Färöer Inseln, Finnland, Island, Norwegen und Schweden beigetreten ist, wird dieser Steuersatz auf 15 % herabgesetzt [7]. Da die Kläger in Finnland von der Steuer auf Dividenden befreit sind, konnten sie die in Schweden entrichtete Kuponsteuer nicht auf eine etwaige Steuerschuld in Finnland anrechnen. Daher wurde die Kuponsteuer auf die Dividenden, die sie in Schweden erhalten haben, endgültig.

[4] Kapitel 7 Art. 2 des inkomstskattelagen (1999:1229) (Einkommensteuergesetz [1999:1229]).

[5] Das Rentensystem in Finnland besteht aus einer einkommensabhängigen, beschäftigungsbasierten Rente (betriebliche Altersversorgung), einer wohnsitzabhängigen staatlichen Rente und einer Mindestrente.

[6] Eine ausländische juristische Person („utländsk juridisk person“) ist ein in einem anderen Land als Schweden ansässiges Unternehmen, das bestimmte rechtliche Voraussetzungen erfüllt, aufgrund deren das schwedische Recht es als einer schwedischen juristischen Person gleichgestellt ansieht. Ausländische juristische Personen gelten als nicht in Schweden steuerlich ansässig.

[7] Das am 23. September 1996 in Helsinki unterzeichnete Abkommen zwischen den nordischen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wurde durch das lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (Gesetz [1996:1512] über das Abkommen zwischen den nordischen Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) in schwedisches Recht umgesetzt.

6. Die Kläger beantragten die Erstattung der Steuer, die das Skatteverket (im Folgenden: Beklagter) auf die Dividenden erhoben hatte, die sie von in Schweden ansässigen Unternehmen erhalten hatten. Die Kläger machten geltend, dass ihre Lage mit derjenigen der AP-Fonds vergleichbar sei. Daher verstoße die unterschiedliche steuerliche Behandlung der von ihnen und der von den AP-Fonds bezogenen Dividenden gegen Art. 63 AEUV. Der Beklagte wies dieses Vorbringen mit der Begründung zurück, dass die Lage der Kläger nicht objektiv mit derjenigen der AP-Fonds vergleichbar sei.

7. Die Kläger fochten diese Entscheidung mit einer Klage beim Förvaltningsrätten i Falun (Verwaltungsgericht Falun, Schweden) an, das ihre Klage abwies. Das Kammarrätten i Sundsvall (Oberverwaltungsgericht Sundsvall, Schweden) wies die Berufung der Kläger gegen dieses Urteil ab.

8. Die Kläger legten beim Högsta förvaltningsdomstolen (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden), dem vorlegenden Gericht, ein auf Rechtsfragen beschränktes Rechtsmittel ein. Dieses Gericht befasste sich mit dem Rechtsmittel insoweit, als dieses die Frage aufwarf, ob die Erhebung einer Kuponsteuer auf Dividenden, die eine in Finnland ansässige öffentliche Rentenkasse erhält, mit dem freien Kapitalverkehr nach dem Unionsrecht vereinbar ist, wenn entsprechende Dividenden, die AP-Fonds erhalten, nicht besteuert werden. Vor diesem Hintergrund hat der Högsta förvaltningsdomstolen (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Geht die Tatsache, dass die von einheimischen Unternehmen an ausländische öffentliche Rentenkassen ausgeschütteten Dividenden mit Quellensteuer belegt werden, während die entsprechenden Dividenden nicht der Besteuerung unterliegen, wenn sie dem Quellenstaat durch seine allgemeinen Pensionsfonds zufallen, mit einer benachteiligenden Ungleichbehandlung einher, die eine gemäß Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt?

2. Falls Frage 1 bejaht wird: Welche Kriterien sind bei der Prüfung zu beachten, ob sich eine ausländische öffentliche Rentenkasse in einer Situation befindet, die objektiv mit der Situation des Quellenstaates und seiner allgemeinen Pensionsfonds vergleichbar ist?

3. Kann eine etwaige Beschränkung als durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt angesehen werden?

9. Die Kläger, der Beklagte, die spanische und die schwedische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Sie haben in der Sitzung vom 11. Januar 2024 mündliche Ausführungen gemacht und Fragen des Gerichtshofs beantwortet.

II. Würdigung

A. Zur ersten Frage

1. Vorbringen der Parteien

10. Die Kläger und die Kommission sind der Ansicht, dass, da Dividenden, die gebietsfremde Pensionsfonds von in Schweden ansässigen Gesellschaften erhielten, im Ergebnis einem der Abgeltung dienenden Steuerabzug unterworfen seien, während Dividenden, die AP-Fonds von solchen Gesellschaften erhielten, steuerfrei seien, gebietsfremde Pensionsfonds davon abgehalten werden könnten, in Schweden zu investieren, was zu einer nach Art. 63 AEUV verbotenen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führe.

11. Der Beklagte, die spanische und die schwedische Regierung machen geltend, dass der Unterschied in der steuerlichen Behandlung von Dividenden, die gebietsansässige und gebietsfremde öffentliche Pensionsfonds erhielten, keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle. Diese Ungleichbehandlung beruhe auf dem Umstand, dass die AP-Fonds integraler Teil des schwedischen Staates seien, und nicht auf dem Ort des Sitzes der AP-Fonds. Der Beklagte trägt überdies vor, dass die AP-Fonds die einzigen Pensionsfonds in Schweden seien, die von der Steuer befreit seien. Dividenden, die ein in Schweden ansässiger Pensionsfonds, der kein AP-Fonds sei, erhalte, würden mit einer Ertragsteuer belegt [8], während Dividenden, die gebietsfremde Pensionsfonds erhielten, mit einer Kuponsteuer belegt würden. Der Beklagte und die schwedische Regierung führen weiter aus, dass die Befreiung der AP-Fonds von der Steuerpflicht aufgrund der Eingliederung der AP-Fonds in den Staat weder diesen Fonds noch dem schwedischen Staat einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der AP-Fonds halte in anderen Mitgliedstaaten ansässige öffentliche Pensionsfonds daher nicht davon ab, in Schweden zu investieren. Die schwedische Regierung ist der Auffassung, dass die gegenteilige Ansicht dazu führen würde, dass die Mitgliedstaaten zur Finanzierung allgemeiner Altersrenten in anderen Mitgliedstaaten beitragen müssten. Diese Verpflichtung bestehe nicht, da jeder Mitgliedstaat für die Finanzierung seines eigenen nationalen öffentlichen Rentensystems verantwortlich sei. Das Bestehen einer solchen Verpflichtung würde zudem gegen Art. 153 Abs. 1 und 4 AEUV verstoßen. Mangels einer Harmonisierung des Unionsrechts auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit sei jeder Mitgliedstaat berechtigt, sein System der sozialen Sicherheit einschließlich der Modalitäten der Finanzierung dieses Systems selbst auszugestalten und zu organisieren. Schließlich weist die schwedische Regierung darauf hin, dass nationale öffentliche Rentensysteme nicht im Wettbewerb zueinander stünden, da eine Person aufgrund der Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit der Mitgliedstaaten jeweils nur die verpflichtende Altersrentenregelung eines einzigen Mitgliedstaats in Anspruch nehmen könne.

2. Würdigung

12. Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass Art. 63 AEUV zwar alle Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verbietet, die Mitgliedstaaten jedoch weiterhin das Recht haben, einschlägige

[8] Nach dem lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (Gesetz [1990:661] über die Steuer auf Erträge aus Rentenmitteln) entrichten schwedische Pensionsfonds und Lebensversicherungsunternehmen Steuer auf Kapitalerträge. Bei dieser Steuer handelt es sich um eine pauschal berechnete Steuer zur Besteuerung der laufenden Erträge aus Sparplänen für die Altersversorgung.

Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln [9]. Eine solche Ungleichbehandlung ist nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [10].

13. Art. 63 Abs. 1 AEUV verbietet Maßnahmen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten [11]. Um das Vorliegen einer solchen Beschränkung dem Grundsatz nach festzustellen, reicht der Nachweis aus, dass die steuerliche Behandlung von Dividenden, die gebietsfremde öffentliche Pensionsfonds von in Schweden ansässigen Unternehmen erhalten, geeignet ist, solche Einrichtungen davon abzuhalten, in diesem Mitgliedstaat zu investieren. Behandelt ein Mitgliedstaat Dividenden, die gebietsfremde Pensionsfonds erhalten, weniger günstig als Dividenden, die gebietsansässige Pensionsfonds erhalten, kann diese Ungleichbehandlung Investoren, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs davon abhalten, in diesem Mitgliedstaat zu investieren, und stellt damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar [12]. Der Gerichtshof hat überdies entschieden, dass, wenn Dividenden, die gebietsfremde Pensionsfonds erhalten, höher besteuert werden als Dividenden gleicher Art, die gebietsansässige Pensionsfonds erhalten, dies eine weniger günstige Behandlung darstellt [13]. Die Dividenden, die die Kläger von in Schweden ansässigen Unternehmen erhalten haben, wurden mit einem der Abgeltung dienenden Steuerabzug in Höhe von 15 % belegt, während Dividenden gleicher Art von der Steuer befreit waren, wenn die AP-Fonds sie erhielten. Der Umstand, dass die steuerliche Behandlung des schwedischen Staates keine Vorzugsbehandlung dieses Staates oder seiner öffentlichen Pensionsfonds darstellt, ist für die Frage, ob diese Behandlung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, unerheblich. Ob die Maßnahme eine solche Beschränkung darstellt, hängt allein von ihren negativen Auswirkungen auf Investitionen aus anderen Mitgliedstaaten ab.

14. Folglich stellt die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Dividenden, die die Kläger von in Schweden ansässigen Unternehmen erhalten, im Vergleich zu der steuerlichen Behandlung von Dividenden, die die AP-Fonds erhalten, grundsätzlich eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die Art. 63 AEUV verbietet.

[9] Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme ist eng anzuwenden; sie wird durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach solche nationalen Bestimmungen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen dürfen. Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. April 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 55 und 56 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 63), und vom 17. März 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[10] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 64 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 17. März 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[11] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2012, Kommission/Finnland (C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[12] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2012, Kommission/Finnland (C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[13] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. September 2015, Miljoen u. a. (C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608, Rn. 48), und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 50).

15. Art. 153 Abs. 1 und 4 AEUV sieht vor, dass die Europäische Union die Tätigkeit der Mitgliedstaaten u. a. auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit und des sozialen Schutzes der Arbeitnehmer unterstützt und ergänzt. Vorschriften, die die Europäische Union nach diesem Artikel erlässt, dürfen weder das Recht der Mitgliedstaaten, die grundlegenden Bestimmungen ihrer Systeme der sozialen Sicherheit festzulegen, noch das finanzielle Gleichgewicht dieser Systeme beeinträchtigen. Die Grenzen der Ausübung der Zuständigkeit der Europäischen Union auf diesem Gebiet gelten naturgemäß für die Ausübung dieser Zuständigkeit; sie regeln nicht die Anwendung der Vorschriften des Primärrechts. Die schwedische Regierung nennt keine von der Europäischen Union nach Art. 153 AEUV erlassenen Vorschriften, die ihr Recht, die grundlegenden Bestimmungen ihres Systems der sozialen Sicherheit festzulegen, beeinträchtigen oder das finanzielle Gleichgewicht dieses Systems wesentlich beeinträchtigen könnten. Aus diesen Gründen ist das Vorbringen der schwedischen Regierung zu diesem Punkt zurückzuweisen.

16. Auch das übrige Vorbringen der schwedischen Regierung zum Stand der Harmonisierung und zur Natur der Zusammenarbeit der Systeme der sozialen Sicherheit auf der Ebene der Europäischen Union ist ohne Bedeutung für die Frage, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von AP-Fonds und in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Fonds eine Beschränkung im Sinne von Art. 63 AEUV darstellt. Die Mitgliedstaaten müssen die Vorschriften des Vertrags, einschließlich der Vorschriften über die vier Grundfreiheiten, unabhängig von der Frage einhalten, ob das Unionsrecht den Mitgliedstaaten eine Verpflichtung auferlegt, zur Finanzierung der Systeme der sozialen Sicherheit anderer Mitgliedstaaten beizutragen.

17. Auf der Grundlage der vorgenannten Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass die Tatsache, dass die von einheimischen Unternehmen an ausländische öffentliche Rentenkassen ausgeschütteten Dividenden mit Quellensteuer belegt werden, während die entsprechenden Dividenden nicht der Besteuerung unterliegen, wenn sie dem Quellenstaat durch seine allgemeinen Pensionsfonds zufallen, mit einer benachteiligenden Ungleichbehandlung einhergeht, die grundsätzlich eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

B. Zur zweiten Frage

1. Vorbringen der Parteien

18. Die Kläger und die Kommission tragen vor, dass die Lage der Kläger mit derjenigen der AP-Fonds objektiv vergleichbar sei. Bei der Prüfung, ob sich eine gebietsfremde öffentliche Rentenkasse in einer Situation befinde, die mit der Situation eines gebietsansässigen Pensionsfonds objektiv vergleichbar sei, seien der Zweck, die Funktionen und die Kernaufgaben der Einrichtungen, die verglichen würden, zu berücksichtigen. Die Kläger machen geltend, dass sie zu den gleichen Zwecken bestünden wie die AP-Fonds: als Pufferfonds, die mit der Verwaltung und Aufrechterhaltung ihrer jeweiligen verpflichtenden betrieblichen Rentenversicherungssysteme betraut seien. Da sie dem gleichen Zweck dienten, sei es nicht erforderlich, dass sie die gleiche Rechtsform annähmen wie die AP-Fonds, um als objektiv

vergleichbar zu gelten[14]. Jedenfalls seien sie – während die AP-Fonds Teil des schwedischen Staates seien – praktisch Teil des finnischen Staates.

19. Mehrere Faktoren belegten, dass die finnischen und die schwedischen öffentlichen Pensionsfonds objektiv vergleichbar seien. Beide seien durch besondere Gesetze geregelt. Pflichtbeiträge zur öffentlichen Alterssicherung würden in Schweden an die AP-Fonds entrichtet, während solche Beiträge in Finnland an Keva und an den Landskapet Ålands pensionsfond gezahlt würden. In Schweden zahle die Pensionsmyndigheten (Rentenversicherungsanstalt, Schweden) die Rente aus, während in Finnland Keva (im eigenen Namen und im Namen des Kyrkans Centralfond) und die Regierung der Provinz Åland (im Namen des Landskapet Ålands pensionsfond) diese Aufgabe wahrnähmen. Die AP-Fonds und die Kläger zählten in ihren jeweiligen Mitgliedstaaten zu den größten institutionellen Anlegern. Die AP-Fonds und die Kläger, die innerhalb eines engen rechtlichen Rahmens tätig seien und präzisen Anlagestrategien unterlägen, investierten u. a. in inländische und ausländische Unternehmen, Grundvermögen und Finanzinstrumente. Ihre steuerliche Behandlung in ihren Ansässigkeitsmitgliedstaaten sei ebenfalls identisch, da die AP-Fonds in Schweden nicht steuerpflichtig seien, weil sie Teil des schwedischen Staates seien, während die Kläger in Finnland von Gesetzes wegen von der Einkommensteuer befreit seien.

20. Die Kommission weist darauf hin, dass die schwedischen und die finnischen Pensionsfonds das gleiche Ziel verfolgten, dem gleichen sozialen Zweck dienten sowie die gleichen organisatorischen und rechtlichen Strukturen aufwiesen. Ihre Arbeitsweise einschließlich ihrer Finanzierungsmodelle sei praktisch identisch. So, wie die schwedischen AP-Fonds Teil des schwedischen Staates seien, seien der Landskapet Ålands pensionsfond und der Kyrkans Centralfond Teil der Provinz Åland bzw. der evangelisch-lutherischen Kirche. Bei Keva handle es sich zwar um eine juristische Person des öffentlichen Rechts, doch stehe dies der Vergleichbarkeit mit den AP-Fonds nicht entgegen. Die Vergleichbarkeit sei in einer Gesamtschau zu beurteilen, unter Berücksichtigung der Ziele, Funktionen und Tätigkeiten der zu prüfenden Einrichtungen.

21. Der Beklagte sowie die spanische und die schwedische Regierung tragen vor, dass sich die AP-Fonds und die Kläger nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation befänden. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung der AP-Fonds und der Kläger folge aus der Tatsache, dass die AP-Fonds Teil des Staates seien, und nicht aus ihrer Ansässigkeit in Schweden. Der Beklagte macht weiter geltend, dass die AP-Fonds im schwedischen nationalen öffentlichen Rentensystem als Puffer wirkten. Als Stabilisierungsfonds verfolgten sie das Ziel der Förderung der finanziellen Stabilität und des Fortbestands des schwedischen Systems der sozialen Sicherheit. Gebietsfremde öffentliche Pensionsfonds könnten dieses Ziel definitionsgemäß nicht verfolgen.

22. Die schwedische Regierung trägt vor, dass die Ziele, die mit einer Steuermaßnahme verfolgt würden, auf Verhältnisse und Angelegenheiten von öffentlichem Interesse beschränkt sein könnten, die unmittelbar mit einem bestimmten Mitgliedstaat verbunden seien. Daher seien grenzüberschreitende und innerstaatliche Situationen nicht objektiv vergleichbar. Die den AP-Fonds gewährte Steuerbefreiung stehe in unmittelbarer Verbindung zum schwedischen Staat, weil durch sie die Verwaltungslast eines Kreislaufs von Mitteln, der dem Staat keinen finanziellen Nutzen brächte, vermieden werden solle.

[14] Die Kläger nehmen auf das Urteil vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, Rn. 50), Bezug und weisen darauf hin, dass die Funktionsweise öffentlicher Rentenkassen auf Unionsebene nicht harmonisiert worden sei.

23. Die schwedische Regierung ist der Ansicht, dass das Recht jedes Mitgliedstaats, sein System der sozialen Sicherheit einschließlich der Modalitäten der Finanzierung dieses Systems selbst auszugestalten und zu organisieren, für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit relevant sei. Das mit dem nationalen öffentlichen Rentensystem verfolgte Allgemeininteresse sei unmittelbar mit dem schwedischen Staat verbunden und stehe nicht in Konkurrenz zu Systemen, die in anderen Mitgliedstaaten bestünden. Daher könnten die verschiedenen öffentlichen Rentensysteme in den Mitgliedstaaten nicht objektiv miteinander verglichen werden.

24. Für den Fall, dass es möglich wäre – *quod non* –, die objektive Vergleichbarkeit der Kläger und der AP-Fonds zu beurteilen, räumen die schwedische Regierung und der Beklagte ein, dass den jeweiligen Zwecken, Funktionen und Kernaufgaben des Klägers bzw. der AP-Fonds, dem rechtlichen Rahmen, innerhalb dessen sie handeln, den Methoden ihrer Finanzierung sowie der Art und Weise ihrer Organisation Rechnung zu tragen wäre. Die schwedische Regierung betont jedoch, dass im Rahmen dieser Beurteilung zu berücksichtigen wäre, dass ein gebietsfremder öffentlicher Pensionsfonds keinerlei Verantwortung für andere Sozialleistungen trage und vom Staatshaushalt unabhängig sei. Objektive Vergleichbarkeit müsste voraussetzen, dass der gebietsfremde Pensionsfonds ausschließlich mit der Verwaltung von Pufferfonds befasst sei, um die Verfügbarkeit von Altersrenten zu gewährleisten. Solche Fonds müssten zudem nach nationalem Recht vollständig von der Steuer befreit sein. Die endgültige Beurteilung dieser Gesichtspunkte sei Sache des vorlegenden Gerichts.

2. Würdigung

25. Ungleichbehandlungen aufgrund nationaler Steuervorschriften können mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein, wenn die Unterscheidung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind [15]. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Vergleichbarkeit unter Berücksichtigung des Ziels, des Zwecks und des Inhalts der zu prüfenden nationalen Vorschriften zu beurteilen [16]. Für die Beurteilung, ob eine Ungleichbehandlung aufgrund einer Regelung einem objektiven Unterschied der Situationen entspricht, sind die von der betreffenden Regelung aufgestellten maßgeblichen Unterscheidungskriterien zu berücksichtigen [17].

26. Sobald ein Mitgliedstaat Dividendeneinnahmen, die gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige von einem gebietsansässigen Unternehmen erhalten, einseitig oder im Wege eines Abkommens der Steuer unterwirft, ist die Situation dieser Steuerpflichtigen vergleichbar [18]. Aus den in den Nrn. 21 bis 23 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Gründen machen der Beklagte sowie die spanische und die schwedische Regierung geltend, dass die Kläger und die AP-Fonds nicht objektiv vergleichbar seien.

[15] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 64 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[16] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Mai 2012, Kommission/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 8. November 2012, Kommission/Finnland (C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[17] Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a. (C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[18] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 66 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27. Vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die Steuerbefreiung des schwedischen Staats unter Berücksichtigung ihres Ziels, ihres Zwecks und ihres Inhalts einen objektiven Unterschied in Bezug auf die Lage gebietsansässiger und gebietsfremder öffentlicher Pensionsfonds widerspiegeln sollte. Dies steht im Einklang mit dem Vortrag des Beklagten sowie der spanischen und der schwedischen Regierung, wonach die Ungleichbehandlung auf dem Umstand beruhe, dass die AP-Fonds ein integraler Teil des schwedischen Staates seien, und nicht auf der Ansässigkeit. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass die Entscheidung, den schwedischen Staat von der Steuerpflicht zu befreien, getroffen wurde, um den Verwaltungsaufwand eines Kreislaufs von Mitteln, der dem Staat keinen finanziellen Vorteil bringt, zu vermeiden. Folglich lässt sich feststellen, dass die den AP-Fonds gewährte Befreiung keinen Unterschied der jeweiligen Lage der Kläger und der AP-Fonds widerspiegelt, sondern vielmehr einen solchen Unterschied schafft.

28. Obwohl Ziel, Zweck und Inhalt der Steuerbefreiung des schwedischen Staates keine Kriterien nahelegen, die für einen objektiven Vergleich der Kläger und der AP-Fonds herangezogen werden können, sind sich die Parteien gleichwohl über einige der bei diesem Vergleich zu berücksichtigenden Kriterien einig.

29. Die Feststellung, dass sich Personen in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden, so dass sie im Rahmen der Anwendung von Art. 63 AEUV gleich zu behandeln sind, ist nicht gleichbedeutend mit der Feststellung, dass sie sich in einer identischen Lage befinden. Eine Gesamtbeurteilung der objektiven Vergleichbarkeit der Kläger und der AP-Fonds erfordert die Berücksichtigung ihres jeweiligen Zwecks sowie ihrer jeweiligen Funktionen und Kernaufgaben, des rechtlichen Rahmens, innerhalb dessen sie handeln, sowie der wesentlichen Merkmale ihrer Organisation. Daher sind Nebenaspekte, einschließlich der Unterschiede rein technischer Art für diese Beurteilung nicht ausschlaggebend.

30. Vor diesem Hintergrund ist das Vorbringen des Beklagten, wonach gebietsfremde öffentliche Pensionsfonds nicht darauf abzielten, die finanzielle Stabilität und den Fortbestand der schwedischen Systems der sozialen Sicherheit zu fördern, weshalb sie nicht mit den AP-Fonds verglichen werden könnten, unangemessen restriktiv. Da jeder Fonds definitionsgemäß den Zweck verfolgt, die Stabilität und den Fortbestand eines bestimmten nationalen Rentensystems sicherzustellen, könnten nach einem solchen Ansatz sogar identische Pensionsfonds nicht grenzüberschreitend miteinander verglichen werden. Die Beurteilung der Ziele, die die Kläger verfolgen, kann nur im Zusammenhang mit dem System der sozialen Sicherheit, in dem die Kläger agieren, erfolgen, und nicht durch Verweis auf das System der sozialen Sicherheit eines anderen Mitgliedstaats.

31. Auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die zweite Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass zu den Kriterien, die bei der Prüfung zu beachten sind, ob sich eine ausländische öffentliche Rentenkasse in einer Situation befindet, die objektiv mit der Situation des Quellenstaates und seiner allgemeinen Pensionsfonds vergleichbar ist, die jeweiligen Zwecke, Funktionen und Kernaufgaben der Fonds, der rechtliche Rahmen, innerhalb dessen sie handeln, und die Merkmale ihrer Organisation gehören.

C. Zur dritten Frage

32. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein kann. So, wie diese Frage formuliert ist, kann sie nur bejaht werden. Aus dem Kontext des Vorlagebeschlusses ergibt sich, dass das vorlegende Gericht wissen möchte, ob die für eine potenzielle Beschränkung des freien Kapitalverkehrs angeführten Rechtfertigungsgründe grundsätzlich zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen können. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die dritte Frage in dieser umformulierten Weise zu beantworten.

1. Vorbringen der Parteien

33. Die Kläger und die Kommission machen geltend, dass kein zwingender Grund des Allgemeininteresses angeführt worden sei, der die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs rechtfertigen könne, die sie in der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Kläger im Vergleich zu derjenigen der AP-Fonds sähen. Weder befürchtete Einnahmenausfälle auf Seiten der AP-Fonds infolge einer Steuererhebung auf die von ihnen bezogenen Dividenden noch Schwierigkeiten administrativer Art könnten diese Beschränkung rechtfertigen. Die Kommission ist der Auffassung, dass, sollte Schweden den AP-Fonds Mittel zuweisen wollen, wenn die von diesen Fonds bezogenen Dividenden steuerpflichtig seien, dies Sache Schwedens sei. Auch sei Schweden nicht daran gehindert, objektiv vergleichbare öffentliche Pensionsfonds von der Steuerpflicht zu befreien, wie es dies bereits in Bezug auf in Kanada und in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässige Pensionsfonds getan habe [19].

34. Der Beklagte, die spanische und die schwedische Regierung machen geltend, dass, sofern die in Rede stehende steuerliche Behandlung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, diese Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein könne. Der Beklagte und die schwedische Regierung tragen vor, dass der Zweck der AP-Fonds darin bestehe, die Finanzierung der Sozialpolitik Schwedens zu gewährleisten, indem deren finanzielle Unabhängigkeit und Trennung vom übrigen Staatshaushalt sichergestellt werde. Derzeit sei der schwedische Staat nicht verpflichtet, den AP-Fonds Mittel zuzuweisen, um die Zahlung der Dividendensteuer aus deren Eigenmitteln auszugleichen. Durch diese Regelung werde das Vertrauen der Öffentlichkeit in das Rentensystem gewahrt.

35. Der Beklagte weist darauf hin, dass der Grundsatz der steuerlichen Territorialität und der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten diesen das Recht einräume, die in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte zu besteuern. Die Besteuerung der von den GP-Fonds bezogenen Dividenden würde einen unnötigen Verwaltungsaufwand verursachen, ohne dem Staat einen finanziellen Vorteil zu verschaffen. Dagegen würde die Befreiung der Kläger von der Besteuerung der Dividenden, die sie von in Schweden ansässigen Unternehmen erhielten, zu einem Verlust für den schwedischen Staat führen.

[19] Vgl. lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada (Gesetz [1996:1511] über das Abkommen zwischen Kanada und Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) und lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (Gesetz [1994:1617] über das Abkommen zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung).

36. Die schwedische Regierung macht zudem geltend, dass eine Verpflichtung Schwedens, die den AP-Fonds gewährte Vergünstigung der Steuerbefreiung auch auf in den anderen Mitgliedstaaten ansässige öffentliche Pensionsfonds anzuwenden, gegen die ausgewogene Aufteilung der Befugnisse zwischen den Mitgliedstaaten im Bereich der sozialen Sicherheit verstieße.

37. Sowohl die schwedische Regierung als auch der Beklagte räumen zwar ein, dass rein wirtschaftliche oder administrative Motive keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses darstellen, die eine Beschränkung der Ausübung einer von den Verträgen garantierten Grundfreiheit rechtfertigen könnten, doch machen sie geltend, dass eine Beschränkung gerechtfertigt sein könne, wenn sie durch wirtschaftliche Überlegungen vorgegeben werde, mit denen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt werde [20]. Insoweit trägt die schwedische Regierung vor, dass die Gründe, die der Ausgestaltung des nationalen öffentlichen Rentensystems zugrunde lägen, sowie das Erfordernis, die Unabhängigkeit, die finanzielle Stabilität und den Fortbestand der AP-Fonds zu gewährleisten, zu berücksichtigen seien.

2. Würdigung

38. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs können Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zulässig sein, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind, zur Erreichung dieser Ziele geeignet sind und nicht über das hinausgehen, was zu diesem Zweck erforderlich ist [21]. Die Berufung auf zwingende Gründe des Allgemeininteresses ist nur insoweit zulässig, als diese Interessen nicht durch Harmonisierungsmaßnahmen der Union geschützt sind. Fehlen solche Harmonisierungsmaßnahmen, so ist es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, zu entscheiden, auf welchem Niveau sie den Schutz solcher Interessen sicherstellen wollen und auf welche Weise dieses Schutzniveau erreicht werden soll. Solche Maßnahmen müssen jedoch in dem Rahmen bleiben, den der Vertrag vorgibt, und verhältnismäßig sein [22].

39. Zu diesen Gründen des Allgemeininteresses gehören auch die Gewährleistung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung [23], die Verhinderung rein künstlicher Gestaltungen [24] sowie die Wahrung der Kohärenz der Steuersysteme [25] und der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten [26].

[20] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 2013, Essent u. a. (C-105/12 bis C-107/12, EU:C:2013:677, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[21] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Steuerbefreiung von in Vertragsform errichteten Investmentfonds) (C-342/20, EU:C:2022:276, Rn. 79 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[22] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. September 2006, Kommission/Niederlande (C-282/04 und C-283/04, EU:C:2006:608, Rn. 32 und 33).

[23] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 55), vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 69) sowie vom 26. Februar 2019, X (in Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 73 und 74).

[24] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Februar 2019, X (in Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 81 und 84).

[25] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 59), und vom 10. April 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 91 und 92).

[26] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 118 und 121), vom 10. April 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 98) sowie vom 26. Februar 2019, X (in Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 72).

40. Vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht soll mit der Befreiung des schwedischen Staates von der Einkommensteuerpflicht offenbar der Verwaltungsaufwand eines Kreislaufs von Mitteln, der diesem Staat keinen finanziellen Nutzen bringt, vermieden werden. Eine solche Rechtfertigung hat den Charakter einer Verwaltungsvereinfachung. Wie die Kommission zutreffend feststellt, ist die Verwaltungsvereinfachung kein zwingender Grund des Allgemeininteresses und kann eine Verletzung der Verpflichtungen aus dem Vertrag nicht rechtfertigen [27]. Diese Feststellung gilt gleichermaßen für das Vorbringen, wonach die AP-Fonds vom übrigen Staatshaushalt unabhängig und getrennt sein müssten, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in diese Fonds zu wahren. Was das Vorbringen betrifft, dass die schwedische Regierung zur Besteuerung von Dividenden, die die AP-Fonds erhalten, den AP-Fonds Mittel zuweisen müsste, um die Folgen der Entrichtung dieser Steuer zu mildern, so stimme ich dem Hinweis der Kommission zu, dass es letztlich Sache Schwedens ist, dies zu entscheiden.

41. Der Gerichtshof hat zudem festgestellt, dass, wenn sich ein Mitgliedstaat dafür entschieden hat, Dividenden, die gebietsansässige Pensionsfonds erhalten, vollständig oder nahezu vollständig von der Steuer zu befreien, er sich nicht – wie es Schweden versucht – auf die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern berufen kann, um die Besteuerung von Dividenden zu rechtfertigen, die gebietsfremde Pensionsfonds erhalten [28]. Diese Regel hat in gleicher Weise zu gelten, wann immer das Erfordernis geltend gemacht wird, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen.

42. Auch wenn es jedem Mitgliedstaat freisteht, sein System der sozialen Sicherheit einschließlich der Mittel zu dessen Finanzierung auszugestalten und zu organisieren, so ist die Ausübung dieser Freiheit doch nur unter Wahrung der Verträge zulässig. Im Rahmen der steuerlichen Behandlung solcher Fonds ist Schweden jedoch verpflichtet, gebietsfremde öffentliche Pensionsfonds nicht in einer Weise zu behandeln, die zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führt.

43. Soweit die schwedische Regierung vorträgt, die unterschiedliche steuerliche Behandlung könne durch wirtschaftliche Überlegungen zur Verfolgung eines im Allgemeininteresse liegenden Ziels gerechtfertigt sein, hat sie – abgesehen von der Verwaltungsvereinfachung – keinen Gesichtspunkt oder Faktor angeführt, der diese Behauptung stützt.

44. In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die dritte Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine potenzielle Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwar durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein kann, die vorliegend angeführten Rechtfertigungsgründe jedoch grundsätzlich keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses darzustellen scheinen.

[27] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. Juni 1982, Kommission/Luxemburg (58/81, EU:C:1982:215, Rn. 4), vom 15. Juli 2004, Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 47 und 48).

[28] Vgl. Urteil vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 85 und die dort angeführte Rechtsprechung).

III. Ergebnis

45. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die Vorlagefragen des Högsta förvaltningsdomstolen (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) wie folgt zu beantworten:

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass

– die Tatsache, dass die von einheimischen Unternehmen an ausländische öffentliche Rentenkassen ausgeschütteten Dividenden mit Quellensteuer belegt werden, während die entsprechenden Dividenden nicht der Besteuerung unterliegen, wenn sie dem Quellenstaat durch seine allgemeinen Pensionsfonds zufallen, mit einer benachteiligenden Ungleichbehandlung einhergeht, die eine gemäß Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt,

– zu den Kriterien, die bei der Prüfung zu beachten sind, ob sich eine ausländische öffentliche Rentenkasse in einer Situation befindet, die objektiv mit der Situation des Quellenstaates und seiner allgemeinen Pensionsfonds vergleichbar ist, die jeweiligen Zwecke, Funktionen und Kernaufgaben der Fonds, der rechtliche Rahmen, innerhalb dessen sie handeln, und die Merkmale ihrer Organisation gehören,

– eine potenzielle Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwar durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein kann, die vorliegend angeführten Rechtfertigungsgründe jedoch grundsätzlich keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses darzustellen scheinen.