Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

8. November 2012*

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats — Freier Kapitalverkehr — Art. 63 AEUV — EWR-Abkommen — Art. 40 — Besteuerung von an gebietsfremde Pensionsfonds ausgeschütteten Dividenden“

In der Rechtssache C-342/10

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 7. Juli 2010,

Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal und I. Koskinen als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Republik Finnland, vertreten durch J. Heliskoski als Bevollmächtigten,

Beklagte,

unterstützt durch

Königreich Dänemark, vertreten durch C. Vang als Bevollmächtigten,

Französische Republik, vertreten durch G. de Bergues und N. Rouam als Bevollmächtigte,

Königreich der Niederlande, vertreten durch C. Wissels und M. Noort als Bevollmächtigte,

Königreich Schweden, vertreten durch A. Falk und S. Johannesson als Bevollmächtigte,

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch H. Walker als Bevollmächtigte im Beistand von G. Facenna, Barrister,

Streithelfer,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters L. Bay Larsen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, des Richters J.–C. Bonichot, der Richterinnen C. Toader und A. Prechal (Berichterstatterin) sowie des Richters E. Jarašiūnas,

* Verfahrenssprache: Finnisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. Mai 2012,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 19. Juli 2012

folgendes

Urteil

1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass die Republik Finnland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass sie eine diskriminierende Besteuerungsregelung für an ausländische Pensionsfonds ausgezahlte Dividenden erlassen und aufrechterhalten hat.

2 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 22. November 2010 sind das Königreich Dänemark, die Französische Republik, das Königreich der Niederlande, das Königreich Schweden sowie das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Republik Finnland zugelassen worden.

Der finnische rechtliche Rahmen

3 Nach § 6a des Gesetzes 360/1968 über die Besteuerung von Einkünften aus wirtschaftlicher Tätigkeit (Laki elinkeinotulon verottamisesta [360/1968], im Folgenden: LEV) in Verbindung mit § 124 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 1535/1992 vom 30. Dezember 1992 über die Einkommensteuer (Tuloverolaki [1535/1992]) müssen gebietsansässige Pensionsfonds Dividenden, die sie beziehen, grundsätzlich zu einem effektiven Satz von 19,5 % versteuern.

4 § 7 LEV lautet:

„Aufwendungen und Verluste aus der Erzielung oder Erhaltung von Einkünften aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit können steuerlich in Abzug gebracht werden.“

5 § 8 LEV bestimmt:

Abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 7 sind insbesondere:

…

10) die gesetzlichen Rückstellungen, die Versicherungsgesellschaften, Versicherungsverbände, Versicherungskassen und andere gleichgestellte Versicherungseinrichtungen vornehmen, sowie die nach den versicherungstechnischen Parametern berechneten Beträge, die zur Deckung der Pensionsverbindlichkeiten und anderen ähnlichen Verbindlichkeiten von Pensionsfonds und ähnlichen anderen Versorgungseinrichtungen erforderlich sind …“

6 Dividenden aus finnischen Quellen, die von gebietsfremden Pensionsfonds bezogen werden, werden nach dem Gesetz 627/1978 über die Besteuerung der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger (Lähdeverolaki [627/1978]) besteuert.

7 Nach den §§ 3 und 7 Abs. 3 Nr. 3 des Lähdeverolaki wird auf Dividenden, die ein gebietsfremder Pensionsfonds in Finnland bezieht, eine Quellensteuer zu einem Satz von 19,5 % erhoben, unbeschadet der Ausnahmen insbesondere aufgrund der Anwendung der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6). Der genannte Satz bewegt sich im Fall eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen 15 % und 0 %. Die Republik Finnland hat solche Abkommen mit allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) mit Ausnahme der Republik Zypern und des Fürstentums Liechtenstein geschlossen.

Vorverfahren

8 Die Kommission ist der Ansicht, dass die finnische Steuerregelung hinsichtlich der an gebietsfremde Pensionsfonds gezahlten Dividenden diskriminierend sei und somit gegen Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoße. Sie richtete daher am 19. Juli 2007 ein Mahnschreiben an die Republik Finnland, das diese mit Schreiben vom 19. September 2007 beantwortete.

9 Am 23. September 2008 übermittelte die Kommission der Republik Finnland ein ergänzendes Mahnschreiben, auf das diese mit Schreiben vom 20. November 2008 antwortete.

10 Am 26. Juni 2009 gab die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, auf die die Republik Finnland am 25. August 2009 antwortete.

11 Da die Erklärungen der Republik Finnland die Kommission nicht zufrieden stellten, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

Zum Antrag auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung

12 Mit Schriftsatz, der am 3. September 2012 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, hat die Republik Finnland beantragt, nach Art. 61 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung anzuordnen. Die Schlussanträge der Generalanwältin enthielten mehrere unzutreffende Behauptungen in Bezug auf den Inhalt der finnischen Rechtsvorschriften, die Gegenstand der vorliegenden Vertragsverletzungsklage seien.

13 Nach der Rechtsprechung kann der Gerichtshof von Amts wegen, auf Vorschlag des Generalanwalts oder auf Antrag der Parteien die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung anordnen, wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält oder ein zwischen den Parteien nicht erörtertes Vorbringen als entscheidungserheblich ansieht (vgl. insbesondere Urteil vom 16. Dezember 2008, Cartesio, C-210/06, Slg. 2008, I-9641, Randnr. 46).

14 Der Inhalt der finnischen Rechtsvorschriften, die Gegenstand der vorliegenden Vertragsverletzungsklage sind, ist jedoch von den Verfahrensbeteiligten vor dem Gerichtshof sowohl im schriftlichen Verfahren als auch in der mündlichen Verhandlung eingehend erörtert worden. Daher hält sich der Gerichtshof für ausreichend unterrichtet, um über die bei ihm anhängige Klage entscheiden zu können.

15 Im Übrigen wird nicht geltend gemacht, dass die vorliegende Rechtssache auf der Grundlage eines Vorbringens zu entscheiden sei, das vor dem Gerichtshof nicht erörtert worden ist.

16 Daher ist nach Anhörung der Generalanwältin der Antrag auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung zurückzuweisen.

Zur Klage

Zur Zulässigkeit

17 Unter Berufung auf das Urteil des Gerichtshofs vom 26. April 2007, Kommission/Finnland (C-195/04, Slg. 2007, I-3351), macht die Republik Finnland geltend, dass sich die tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die eine Klage gestützt werde, zusammenhängend und verständlich unmittelbar aus der Klageschrift ergeben müssten. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben, da sich der genaue Gegenstand der Klage nicht der Klageschrift entnehmen lasse.

18 Jedoch geht die Republik Finnland in ihrer Klagebeantwortung davon aus, dass die Klage die steuerliche Diskriminierung zum Gegenstand habe, die darin bestehe, dass die inländischen Pensionsfonds von den ausgeschütteten Gewinnen die in den §§ 7 und 8 Abs. 1 Nr. 10 LEV aufgeführten Beträge, d. h. die Pensionsverbindlichkeiten, abziehen könnten, während es den Pensionsfonds, die in anderen Mitgliedstaaten oder in den der Europäischen Freihandelszone (EFTA) angehörenden EWR-Staaten niedergelassen seien, untersagt sei, solche Abzüge von den ihren Niederlassungen in Finnland zurechenbaren Gewinnen vorzunehmen.

19 Aus der Klageschrift oder den Schriftsätzen der Kommission ergibt sich aber nicht, dass die Klage einen anderen Gegenstand als den von der Republik Finnland beschriebenen hätte.

20 Zwar macht die Kommission in zweiter Linie geltend, dass bei den gebietsfremden Pensionsfonds im Rahmen der Quellensteuer der Bruttobetrag der von ihnen bezogenen Dividenden besteuert werde und in Finnland nicht einmal die Aufwendungen, die unbestreitbar in unmittelbarem Zusammenhang mit den betreffenden Einkünften stünden, von diesen Pensionsfonds abziehbar seien.

21 Wie die Republik Finnland – von der Kommission unbestritten – geltend macht, betrifft der Gegenstand der Klage jedoch nur die Abziehbarkeit im Zusammenhang mit den eingegangenen Pensionsverbindlichkeiten, die in den §§ 7 und 8 Abs. 1 Nr. 10 LEV vorgesehen ist.

22 Daher kann dem Vorbringen der Republik Finnland, dass der Gegenstand des Rechtsstreits von der Kommission nicht hinreichend klar festgelegt worden sei, nicht gefolgt werden.

23 Folglich ist die Klage zulässig.

Zur Begründetheit

24 Die Kommission räumt ein, dass ihre Klage nur die Pensionsfonds betreffe, die in den Mitgliedstaaten der Union oder in den anderen EFTA-Mitgliedstaaten niedergelassen seien, mit denen die Republik Finnland ein Abkommen über den Informationsaustausch geschlossen habe. Sie macht geltend, der Umstand, dass die Republik Finnland faktisch die Dividenden, die die gebietsansässigen Pensionsfonds bezogen hätten, von der Steuer befreie, während an gebietsfremde Pensionsfonds gezahlte Dividenden gleicher Art besteuert würden, stelle eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.

25 Die gebietsansässigen Pensionsfonds unterlägen zwar in Bezug auf die Dividenden, die sie bezögen, einem Steuersatz von 19,5 %, dürften aber gemäß den §§ 7 und 8 Abs. 1 Nr. 10 LEV die Rückstellungen für die Sicherung ihrer Pensionsverbindlichkeiten steuerlich abziehen, was faktisch auf eine Steuerbefreiung dieser Dividenden hinauslaufe.

26 Dagegen unterlägen die Dividenden, die die gebietsfremden Pensionsfonds bezögen, gemäß den Doppelbesteuerungsabkommen einem Steuersatz von höchstens 15 % oder nach dem nationalen Steuerrecht einem Steuersatz von 19,5 %, ohne dass ihnen die Republik Finnland die Möglichkeit

gewähre, die Rückstellungsbeträge steuerlich abzuziehen, obwohl sie nach finnischem Recht als unmittelbar im Zusammenhang mit den betreffenden Einkünften stehende Aufwendungen angesehen würden.

27 Die Republik Finnland und die Streithelfer bestreiten das Vorliegen einer Diskriminierung gebietsfremder Pensionsfonds, die gegen Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoße, im Wesentlichen mit der Begründung, dass sich die unterschiedliche Besteuerung der an gebietsansässige und gebietsfremde Pensionsfonds gezahlten Dividenden auf Situationen beziehe, die objektiv nicht vergleichbar seien.

28 Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. insbesondere Urteil vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-305, Randnr. 50, sowie vom 6. Oktober 2011, Kommission/Portugal, C-493/09, Slg. 2011, I-9247, Randnr. 28).

29 Zur fraglichen nationalen Regelung führt die Kommission aus, dass die allein gebietsansässigen Pensionsfonds offenstehende Möglichkeit, nach den §§ 7 und 8 Abs. 1 Nr. 10 LEV die Beträge für Rückstellungen zur Sicherung ihrer Pensionsverbindlichkeiten steuerlich abzuziehen, bedeute, dass auf diese Gesellschaften eine besondere Besteuerungsgrundlage angewandt werde, die eine faktische Steuerbefreiung allein der gebietsansässigen Pensionsfonds bewirke. In der Praxis seien nämlich sämtliche von diesen Pensionsfonds erzielten Einkünfte natürlich auf dieses Ziel ausgerichtet.

30 Die Republik Finnland bestreitet das im Übrigen durch konkrete Beispiele untermauerte Vorbringen der Kommission nicht, wonach die gebietsansässigen Pensionsfonds praktisch keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielten. Sie bezweifelt jedoch, dass diese Situation auf die Möglichkeit für die gebietsansässigen Pensionsfonds zurückzuführen sei, auf der Grundlage der §§ 7 und 8 Abs. 1 Nr. 10 LEV Rückstellungen zur Sicherung ihrer Pensionsverbindlichkeiten steuerlich abzuziehen.

31 Hierzu in der mündlichen Verhandlung befragt, hat die Republik Finnland jedoch nicht nachweisen können, dass das nahezu völlige Fehlen steuerpflichtiger Einkünfte bei den gebietsansässigen Pensionsfonds anders als mit der Abziehbarkeit dieser Rückstellungen zu erklären ist. Insbesondere hat sich nicht gezeigt, dass „alle möglichen Abzüge“ im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit, auf die sich die Republik Finnland ohne weitere Erläuterungen bezogen hat, allein zu dieser Situation geführt haben.

32 Während sich also die Dividenden, die die gebietsansässigen Pensionsfonds beziehen, als durch die erwähnten Vorschriften des nationalen Rechts in der Praxis von der Einkommensteuer befreit oder als nahezu befreit erweisen, unterliegen dagegen die Dividenden, die gebietsfremde Pensionsfonds beziehen, nach denselben nationalen Rechtsvorschriften einem Steuersatz von 19,5 % oder nach den von der Republik Finnland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen einem Satz von höchstens 15 %.

33 Eine solche ungünstigere Behandlung der Dividenden, die an gebietsfremde Pensionsfonds gezahlt werden, gegenüber den Dividenden, die an gebietsansässige Pensionsfonds gezahlt werden, kann in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Finnland ansässige Gesellschaften davon abhalten, in dem letztgenannten Staat zu investieren, und stellt damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist (vgl. Urteil vom 8. November 2007, Amurta, C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Randnr. 28).

34 Entgegen dem Vorbringen der Französischen Republik und des Vereinigten Königreichs kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass diese nachteilige Behandlung durch die von der Republik Finnland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen neutralisiert wird. Dafür ist nämlich

erforderlich, dass die Anwendung eines solchen Abkommens es erlaubt, die Wirkungen der sich aus dem nationalen Recht ergebenden unterschiedlichen Behandlung auszugleichen (vgl. Urteil vom 20. Oktober 2011, Kommission/Deutschland, C-284/09, Slg. 2011, I-9879, Randnr. 63 und die dort angeführte Rechtsprechung). Wie aus den diesbezüglichen Erläuterungen der Republik Finnland in der mündlichen Verhandlung hervorgeht, hat sie nämlich nur drei Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen, die für die Besteuerung von Dividenden einen Satz von 0 % vorsehen, während die meisten anderen Abkommen einen Satz von 15 % vorsehen.

35 Eine solche Ungleichbehandlung ist nur dann mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. insbesondere Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 167, und vom 18. Dezember 2007, Grønfeldt, C-436/06, Slg. 2007, I-12357, Randnr. 16).

36 Zur Frage, ob die in Rede stehenden Situationen objektiv vergleichbar sind, ist daran zu erinnern, dass die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen ist (Urteile vom 25. Februar 2010, X Holding, C-337/08, Slg. 2010, I-1215, Randnr. 22, und vom 6. September 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, Randnr. 17).

37 Nach ständiger Rechtsprechung befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf Aufwendungen wie Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in einem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, in einer vergleichbaren Lage, so dass die Gefahr besteht, dass sich eine nationale Regelung, die Gebietsfremden bei der Besteuerung den Abzug solcher Aufwendungen verweigert, Gebietsansässigen aber gewährt, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt und damit eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit beinhaltet (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Randnr. 40 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Nach Ansicht der Republik Finnland, die in diesem Punkt von den Streithelfern unterstützt wird, gilt dies für den vorliegenden Fall nicht, da der Abzug der eingegangenen Pensionsverbindlichkeiten, der in den §§ 7 und 8 Abs. 1 Nr. 10 LEV vorgesehen sei, Aufwendungen betreffe, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit stünden, aus der in Finnland steuerpflichtige Einkünfte erzielt würden.

39 Die Republik Finnland führt aus, dass dieser Abzug mit der Natur der Tätigkeit der Pensionsversicherungseinrichtungen zusammenhänge, in deren Rahmen die Einkünfte erzielt würden, bevor die Aufwendungen fällig würden. Die technische Rückstellung im Sinne der erwähnten Bestimmung entspreche dem Kapitalwert der bei Eintritt des Versicherungsfalls zu zahlenden Leistungen und der für bereits eingetretene Versicherungsfälle geschuldeten Beträge, also den von den Versicherungseinrichtungen gebildeten Reserven für die Zahlung der künftigen Pensionen. Die technische Rückstellung werde gemäß den anwendbaren nationalen Bestimmungen festgesetzt. Jede Erhöhung dieser technischen Rückstellung während eines Steuerjahres sei steuerlich abziehbar, und jede Verringerung dieser Rückstellung werde als steuerbares Einkommen betrachtet.

40 Daher ist nach Ansicht der Republik Finnland die Erhöhung der Pensionsrückstellungen eine Aufwendung im Zusammenhang mit der gesamten Tätigkeit des Pensionsfonds, so dass kein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs mit der Dividende bestehe, die der Pensionsfonds beziehe.

41 Hierzu genügt die Feststellung, dass der nationale Gesetzgeber in der in Rede stehenden nationalen Regelung und insbesondere in den §§ 7 und 8 Abs. 1 Nr. 10 LEV die Rückstellungen zur Sicherung der Pensionsverbindlichkeiten ausdrücklich den „Aufwendungen und Verlusten aus der Erzielung oder Erhaltung von Einkünften aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit“ gleichstellt. Auf diese Weise schafft er einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen Rückstellungen und der Tätigkeit der Pensionsversicherungseinrichtungen, aus der steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden, und schließt damit selbst die Möglichkeit aus, sie voneinander zu trennen.

42 Daher ergibt sich dieser unmittelbare Zusammenhang zwischen Aufwendung und steuerbarem Einkommen bereits aus der Gleichstellungstechnik, die der finnische Gesetzgeber unter verschiedenen möglichen Techniken, wie etwa einer einfachen Steuerbefreiung, gewählt hat, um dem besonderen Zweck der Pensionsfonds Rechnung zu tragen, nämlich Kapital durch Investitionen, die insbesondere ein Einkommen in Form von Dividenden hervorbringen, anzusammeln, um die künftigen Verpflichtungen dieser Fonds aus den Versicherungsverträgen zu sichern.

43 Da dieser besondere Zweck auch der Zweck der gebietsfremden Pensionsfonds ist, die dieselbe Tätigkeit betreiben, befinden sich diese, was Dividenden aus finnischen Quellen angeht, in einer objektiv vergleichbaren Situation wie die gebietsansässigen Pensionsfonds.

44 Im Übrigen befinden sich entgegen dem Vorbringen des Königreichs Dänemark, des Königreichs der Niederlande und des Königreichs Schweden die gebietsansässigen und die gebietsfremden Pensionsfonds nicht schon deshalb in einer unterschiedlichen Situation, weil die an die Letztgenannten gezahlten Dividenden einer Quellensteuer unterliegen. Die in Rede stehende nationale Regelung beschränkt sich nämlich nicht darauf, je nach dem Wohnort des Beziehers der Dividenden inländischer Herkunft unterschiedliche Erhebungsmodalitäten vorzusehen, sondern sieht eine Besteuerung dieser Dividenden allein bei den gebietsfremden Pensionsfonds vor (vgl. entsprechend Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, Randnr. 43).

45 Zur Frage, ob die in Rede stehende nationale Regelung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, führt die Republik Finnland, unterstützt durch das Königreich Dänemark, die Französische Republik, das Königreich der Niederlande und das Königreich Schweden das Territorialitätsprinzip an, das einen solchen zwingenden Grund darstelle und aus dem sich ergebe, dass die Besteuerungsgrundlage für gebietsfremde Steuerpflichtige in einem Mitgliedstaat ohne Berücksichtigung der Gewinne und Verluste aus ihren Tätigkeiten in diesem Staat festgesetzt werde.

46 Dieses Argument entspricht im Wesentlichen dem in Randnr. 38 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen, wonach sich gebietsansässige und gebietsfremde Pensionsfonds nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation befänden, da der Abzug der eingegangenen Pensionsverbindlichkeiten keine Aufwendungen betreffe, die in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit eines gebietsfremden Pensionsfonds stünden, aus der in Finnland steuerpflichtige Einkünfte erzielt würden.

47 Aus den in den Randnrn. 41 bis 44 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen ist dieses Vorbringen zurückzuweisen.

48 Die Republik Finnland macht noch geltend, dass die unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Pensionsfonds durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten. Aktien erzeugten nicht nur Dividenden, sondern könnten auch einen Wertzuwachs hervorbringen. In der Praxis zahle ein gebietsfremder Pensionsfonds in Finnland keine Steuer auf den Wertzuwachs der Aktien börsennotierter finnischer Gesellschaften, deren Eigentümer er sei. Es sei folgerichtig, dass er nicht die Möglichkeit habe, einen Teil des Aufkommens aus diesen Aktien, nämlich der Dividenden, von den Aufwendungen im Zusammenhang mit sämtlichen Aktien abzuziehen.

49 Ein solcher Rechtfertigungsgrund kann nur durchgreifen, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen wird (vgl. u. a. Urteil vom 6. September 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, Randnr. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Wie jedoch die Kommission – in diesem Punkt von der Republik Finnland unwidersprochen – geltend macht, werden die Wertzuwächse wie auch die Dividenden von den gebietsansässigen Pensionsfonds für die Erhöhung der Reserven verwendet und unterliegen nicht oder nur sehr beschränkt der Einkommensteuer. Somit hat die Republik Finnland nicht dargetan, dass die den gebietsansässigen Pensionsfonds gewährten Steuervergünstigungen durch eine bestimmte Abgabe ausgeglichen würden, wodurch eine Besteuerung der an gebietsfremde Pensionsfonds gezahlten Dividenden gerechtfertigt würde.

51 Das Königreich der Niederlande macht noch geltend, dass die unterschiedliche Behandlung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, da die Möglichkeit, die eingegangenen Pensionsfondsverpflichtungen abzuziehen, dadurch ausgeglichen werde, dass Entnahmen aus diesen Rückstellungen steuerpflichtig seien.

52 Hierzu genügt jedoch die Feststellung, dass der bloße Verweis auf eine mögliche spätere Besteuerung der Leistungen, die die Pensionsfonds den Begünstigten auszahlen, nicht bedeutet, dass damit ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der in Randnr. 49 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung rechtlich hinreichend nachgewiesen wäre (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Portugal, Randnr. 37).

53 Zu dem von der Kommission geltend gemachten Verstoß der streitigen Regelung gegen Art. 40 des EWR-Abkommens ist festzustellen, dass die Bestimmungen dieses Artikels dieselbe rechtliche Tragweite wie die im Wesentlichen gleichen Bestimmungen des Art. 63 AEUV haben und daher sämtliche vorstehenden Ausführungen unter Umständen wie denen des vorliegenden Rechtsstreits entsprechend für den genannten Art. 40 gelten (vgl. Urteil vom 1. Dezember 2011, Kommission/Belgien, C-250/08, Slg. 2011, I-12341, Randnr. 83 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Daher ist festzustellen, dass die Republik Finnland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass sie eine diskriminierende Besteuerungsregelung für an ausländische Pensionsfonds ausgezahlte Dividenden erlassen und aufrechterhalten hat.

Kosten

55 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Republik Finnland mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr gemäß dem entsprechenden Antrag der Kommission ihre eigenen Kosten und die Kosten der Kommission aufzuerlegen.

56 Gemäß Art. 69 § 4 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Das Königreich Dänemark, die Französische Republik, das Königreich der Niederlande, das Königreich Schweden und das Vereinigte Königreich tragen daher ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Republik Finnland hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 verstoßen, dass sie eine diskriminierende Besteuerungsregelung für an ausländische Pensionsfonds ausgezahlte Dividenden erlassen und aufrechterhalten hat.**

2. **Die Republik Finnland trägt ihre eigenen Kosten und die Kosten der Europäischen Kommission.**

3. **Das Königreich Dänemark, die Französische Republik, das Königreich der Niederlande, das Königreich Schweden sowie das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften