ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

16 juni 2011 *

In zaak C-10/10,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 8 januari 2010,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Republiek Oostenrijk, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal (rapporteur) en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,
griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 maart 2011,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Republiek Oostenrijk, door de belastingaftrek van giften aan onderzoeks- en onderwijsinstellingen alleen te aanvaarden wanneer deze instellingen in Oostenrijk zijn gevestigd, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst").

Toepasselijke bepalingen

EER-Overeenkomst

2 Artikel 40 van de EER-Overeenkomst luidt als volgt:

„In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er tussen de overeenkomstsluitende partijen geen beperkingen van het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten van de [Europese Unie] of de [staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA)] en is er geen discriminerende behandeling op grond van de nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd. Bijlage XII bevat de bepalingen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van dit artikel."

3 Bijlage XII, „Vrij verkeer van kapitaal", bij de EER-Overeenkomst verwijst naar richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5). Volgens artikel 1, lid 1, van deze richtlijn worden de verschillende categorieën kapitaalverkeer ingedeeld volgens de nomenclatuur van bijlage I bij die richtlijn.

Nationaal recht

4 § 4 van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting) van 7 juli 1988 (BGBl. 400/1988; hierna: „EStG") bepaalt dat de winst de belastbare grondslag voor de inkomstenbelasting is en dat bedrijfsuitgaven op de winst in mindering worden

gebracht. In § 4, lid 4, EStG wordt met name gepreciseerd dat bepaalde uitgavenposten „in elk geval" als bedrijfsuitgaven aan te merken zijn.

5 § 4a, punt 1, van deze wet, zoals gewijzigd bij het Steuerreformgesetz 2009 (fiscale hervormingswet) (BGBl. I, 26/2009; hierna: „EStG, zoals gewijzigd"), betreffende giften ten laste van het bedrijfsvermogen, noemt een reeks giften die eveneens als bedrijfsuitgaven gelden. § 4a EStG, zoals gewijzigd, herneemt de lijst van bedrijfsuitgaven die tot en met 31 maart 2009 was opgenomen in § 4, lid 4, punt 5, EStG.

6 § 4a EStG, zoals gewijzigd, bepaalt:

„Als bedrijfsuitgaven gelden eveneens:

1. giften ten laste van het bedrijfsvermogen ten behoeve van

— onderzoeksactiviteiten of

— onderwijsactiviteiten op het gebied van de volwasseneneducatie, die betrekking hebben op het kunst- en wetenschappelijk onderwijs en in overeenstemming zijn met het Universitätsgesetz 2002,

en van daaraan gerelateerde wetenschappelijke publicaties en documentatiewerkzaamheden, die worden verstrekt aan de volgende instellingen:

a) universiteiten, kunstacademies en de academie voor beeldende kunsten, hun faculteiten, instituten en bijzondere instellingen;

b) bij federale wet of deelstaatwet opgerichte fondsen die belast zijn met taken op het gebied van de bevordering van onderzoek;

c) de Oostenrijkse Academie van Wetenschappen;

d) juridisch onzelfstandige onderdelen van territoriale publiekrechtelijke lichamen, die zich hoofdzakelijk bezighouden met de genoemde soort onderzoeks- of onderwijsactiviteiten ten behoeve van de Oostenrijkse wetenschap of economie, en met daaraan gerelateerde wetenschappelijke publicaties of documentatiewerkzaamheden;

e) rechtspersonen die zich hoofdzakelijk bezighouden met de genoemde soort onderzoeks- en onderwijsactiviteiten ten behoeve van de Oostenrijkse wetenschap of economie, en met daaraan gerelateerde wetenschappelijke publicaties of documentatiewerkzaamheden. Daarnaast geldt als voorwaarde dat ofwel een territoriaal publiekrechtelijk lichaam ten minste een meerderheidsbelang in deze rechtspersoon heeft, ofwel de rechtspersoon als lichaam in de zin van §§ 34 e.v. van de Bundesabgabenordnung [federaal belastingwetboek] uitsluitend wetenschappelijke doeleinden nastreeft.

Dat aan de sub d en e genoemde voorwaarden is voldaan, wordt door de betrokken instelling aangetoond aan de hand van een door het Finanzamt Wien 1/23 afgegeven beschikking, die te allen tijde kan worden ingetrokken. De namen van alle instellingen waarvoor een dergelijke beschikking is gegeven, worden ten minste eenmaal per jaar in een geschikte elektronische vorm op de internetpagina van het Bundesministerium für Finanzen gepubliceerd. De normale waarde van de giften is aftrekbaar voor zover deze, opgeteld bij de normale waarde van de giften in de zin van punt 2, niet meer dan 10 % bedraagt van de in het onmiddellijk voorafgaande boekjaar gerealiseerde winst.

[...]"

Aan het geding ten grondslag liggende feiten en precontentieuze procedure

7 Bij brief van 12 mei 2005 heeft de Commissie het Bundesministerium für Finanzen van de Republiek Oostenrijk verzocht te verduidelijken of alleen in Oostenrijk gevestigde instellingen begiftigden konden zijn in de zin van § 4, lid 4, punt 5, EStG (thans § 4a, punt 1, EStG, zoals gewijzigd) dan wel of ook daarmee vergelijkbare instellingen die in andere lidstaten van de Unie of van de Europese Economische Ruimte (EER) zijn gevestigd, dergelijke begiftigden konden zijn.

8 Bij brief van 5 september 2005 heeft het Bundesministerium für Finanzen geantwoord dat de in § 4, lid 4, punt 5, sub a tot en met d, EStG omschreven begiftigden uitsluitend Oostenrijkse instellingen konden zijn. Toch ziet § 4, lid 4, punt 5, sub e, EStG volgens de bewoordingen ervan niet alleen op binnenlandse instellingen.

9 In een eerste aanmaningsbrief van 4 april 2007 aan de Republiek Oostenrijk heeft de Commissie geconcludeerd dat § 4, lid 4, punt 5, sub a tot en met e, EStG in strijd was met artikel 49 EG en met artikel 36 van de EER-Overeenkomst. Zij verzocht deze lidstaat om binnen een termijn van twee maanden na kennisgeving van deze brief opmerkingen te maken.

10 In haar antwoord van 5 juni 2007 heeft de Republiek Oostenrijk betwist dat de bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten van toepassing waren op grond dat de in de betrokken bepaling geregelde giften geen tegenprestatie voor een dienst vormden. Bovendien ontkende zij elke inbreuk op de vrijheid van dienstverrichting.

11 In een aanvullende aanmaningsbrief van 6 mei 2008, die op 8 mei 2008 aan de Republiek Oostenrijk is toegezonden, heeft de Commissie ter aanvulling van haar in de eerste aanmaningsbrief verdedigde rechtsopvatting aangevoerd dat zij haar standpunt niet alleen op de vrijheid van dienstverrichting baseerde, maar ook op de bepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal, namelijk artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst, aangezien de betrokken belastingregeling giften aan in andere lidstaten van de Unie of de EER gevestigde instellingen minder aantrekkelijk maakt.

12 In haar antwoord van 9 juli 2008 heeft de Republiek Oostenrijk in hoofdzaak verwezen naar haar antwoord van 5 juni 2007, waarin zij had aangevoerd dat noch op de vrijheid van dienstverrichting noch op het vrije verkeer van kapitaal inbreuk was gemaakt.

13 Omdat de Commissie met dit antwoord geen genoegen kon nemen, heeft zij op 19 maart 2009 een met redenen omkleed advies uitgebracht en daarin geconcludeerd dat de Republiek Oostenrijk de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet was nagekomen door de belastingaftrek van giften aan onderzoeks- en onderwijsinstellingen alleen te aanvaarden wanneer deze instellingen in Oostenrijk zijn gevestigd. In haar juridische analyse van § 4, lid 4, punt 5, EStG heeft de Commissie een onderscheid gemaakt tussen de bepalingen van dit punt 5, sub a tot en met d, en de bepalingen van dit punt 5, sub e. Volgens de Commissie wordt in eerstgenoemde bepalingen een onderscheid gemaakt naargelang van de zetel van de betrokken instelling. Alleen giften aan in deze bepalingen bedoelde instellingen die in Oostenrijk zijn gevestigd, worden erkend als aftrekbare bedrijfsuitgaven. Hoewel § 4, lid 4, punt 5, sub e, EStG echter geen enkel onderscheid maakt, worden giften daarentegen slechts als bedrijfsuitgaven beschouwd indien de betrokken rechtspersoon zijn activiteiten hoofdzakelijk ten behoeve van de Oostenrijkse wetenschap of economie uitoefent.

14 Bij brief van 25 mei 2009 heeft de Republiek Oostenrijk haar betoog in haar antwoorden op de aanmaningsbrief en de aanvullende aanmaningsbrief herhaald en aangevuld. Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

Argumenten van partijen

15 Volgens de Commissie is § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, in strijd met het door artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst gewaarborgde vrije verkeer van kapitaal doordat alleen giften aan onderzoeks- en onderwijsinstellingen met zetel in Oostenrijk fiscaal aftrekbaar zijn, met uitsluiting van giften aan soortgelijke, in andere lidstaten van de Unie of de EER gevestigde instellingen.

16 Een dergelijke Oostenrijkse wettelijke bepaling is door artikel 56 EG in beginsel verboden zonder dat een rechtvaardiging kan worden aangevoerd. Uit de bewoordingen van deze bepaling en uit de argumenten die de Republiek Oostenrijk tijdens de precontentieuze procedure naar voren heeft gebracht, volgt duidelijk dat in deze bepaling een onderscheid op basis van zuiver geografische criteria wordt gemaakt, namelijk de zetel van de begiftigde is wel of niet in Oostenrijk gelegen. Al deze overwegingen betreffende artikel 56 EG gelden mutatis mutandis voor artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

17 De Republiek Oostenrijk erkent dat in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, tot op zekere hoogte een onderscheid wordt gemaakt tussen in Oostenrijk gevestigde instellingen en in andere lidstaten gevestigde instellingen, maar zij is van mening dat deze bepaling geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt. In de eerste plaats zijn de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde onderzoeks- en onderwijsinstellingen niet objectief vergelijkbaar met soortgelijke, in andere lidstaten gevestigde instellingen omdat alleen eerstgenoemde instellingen aan de invloed van de openbare macht van de Republiek Oostenrijk zijn onderworpen.

18 In de tweede plaats meent de Republiek Oostenrijk dat een beperking van het vrije verkeer van kapitaal, voor zover aangetoond, wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. De beperking van het voordeel van fiscale aftrekbaarheid van giften tot giften aan de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde instellingen komt met name tegemoet aan de doelstelling, in het algemeen belang van de nationale gemeenschap, om de positie van Oostenrijk als cultureel en wetenschappelijk centrum te handhaven en te ondersteunen. Instellingen die niet onder § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, vallen, kunnen evenwel net als soortgelijke, in andere lidstaten dan de Republiek Oostenrijk gevestigde instellingen in aanmerking komen voor fiscale aftrekbaarheid van giften op grond van § 4a, punt 1, sub e, EStG, zoals gewijzigd, indien zij doelstellingen van algemeen belang op wetenschappelijk en economisch vlak nastreven.

19 De derving van belastinginkomsten doordat giften aan de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde onderzoeks- en onderwijsinstellingen fiscaal aftrekbaar zijn, vindt haar rechtvaardiging in het feit dat deze instellingen door materiële prestaties bijdragen tot het algemeen belang en deze giften dus in de plaats van het betalen van belastingen kunnen komen. De fiscale aftrekbaarheid van giften op grond van deze bepaling maakt dus extra financiële middelen vrij die dienen om taken van openbaredienstverlening te vervullen.

20 De beperking van de fiscale aftrekbaarheid van giften tot giften aan de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde instellingen is geschikt en noodzakelijk om voornoemde doelstelling te bereiken. Wanneer dit voordeel van aftrekbaarheid wordt verruimd tot giften aan in andere lidstaten dan de Republiek Oostenrijk gevestigde instellingen, kunnen dezelfde doelstellingen niet worden gewaarborgd, want als gevolg daarvan zou een deel van de betrokken giften, die voor 10 % aftrekbaar zijn van de winst van de onderneming die de gift heeft gedaan, ten gunste komen van instellingen die doelstellingen nastreven die niet in het algemeen belang van de Republiek Oostenrijk zijn, hetgeen de middelen van de in deze lidstaat gevestigde instellingen in dezelfde mate zou verminderen.

Beoordeling door het Hof

21 Van meet af aan zij opgemerkt dat het beroep van de Commissie, zoals blijkt uit het verzoekschrift, enkel betrekking heeft op § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, en niet op het bepaalde sub e van dat punt 1.

22 De Commissie stelt zakelijk weergegeven dat in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, doordat giften aan in deze bepaling bedoelde instellingen fiscaal aftrekbaar zijn, louter op grond van het criterium van de zetel van de begiftigde een onderscheid wordt gemaakt, hetgeen niet strookt met de vereisten van zowel artikel 56 EG als artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

23 Volgens vaste rechtspraak zijn de lidstaten, hoewel de directe belastingen tot hun bevoegdheid horen, niettemin verplicht deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie met name arrest van 28 oktober 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Jurispr. blz. I-10659, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Artikel 56, lid 1, EG verbiedt alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen. Waar het EG-Verdrag geen definitie geeft van het begrip kapitaalverkeer, staat niettemin vast dat richtlijn 88/361, samen met de bijgevoegde nomenclatuur, voor de omschrijving van dit begrip een indicatieve waarde heeft (zie arrest van 28 september 2006, Commissie/Nederland, C-282/04 en C-283/04, Jurispr. blz. I-9141, punt 19). Onder rubriek XI, „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard", van bijlage I bij richtlijn 88/361 worden schenkingen en giften vermeld.

25 In casu zijn ingevolge het EStG, zoals gewijzigd, giften ten laste van het bedrijfsvermogen aan de in § 4a, punt 1, sub a tot en met e, genoemde onderzoeks- en onderwijsinstellingen fiscaal aftrekbaar. Zoals de Republiek Oostenrijk tijdens de precontentieuze procedure heeft erkend, kunnen de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, omschreven begiftigden enkel instellingen met zetel in deze staat zijn.

26 Bijgevolg gaat de betrokken regeling van fiscale aftrekbaarheid voor belastingplichtigen die giften doen aan in een andere lidstaat dan de Republiek Oostenrijk gevestigde instellingen, gepaard met een zwaardere fiscale last dan voor belastingplichtigen die giften doen aan de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde instellingen. Aangezien de mogelijkheid van belastingaftrek het gedrag van de schenker aanmerkelijk kan beïnvloeden, kan de niet-aftrekbaarheid van giften aan in een andere lidstaat dan de Republiek Oostenrijk gevestigde onderzoeks- en onderwijsinstellingen belastingplichtigen ontraden giften aan die instellingen te doen (zie in die zin arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 38).

27 § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, vormt een door artikel 56, lid 1, EG in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer.

28 Ingevolge artikel 58, lid 1, sub a, EG doet artikel 56 EG evenwel niets af aan het recht van de lidstaten „de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot [...] de plaats waar hun kapitaal is belegd". Deze afwijking wordt zelf beperkt door artikel 58, lid 3, EG, dat bepaalt dat de in lid 1 van dat artikel bedoelde nationale bepalingen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56". Dus moet onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 58, lid 1, sub a, EG toegestane ongelijke behandelingen en de door lid 3 van dat artikel verboden discriminaties.

29 Volgens de rechtspraak van het Hof kan een nationale belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die onderscheid maakt tussen giften aan binnenlandse instellingen en giften aan instellingen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, slechts verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Bovendien is het verschil in behandeling slechts gerechtvaardigd indien het niet verder gaat dan noodzakelijk is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken (zie in die zin arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 32, en arrest Persche, reeds aangehaald, punt 41).

30 De Republiek Oostenrijk stelt in de eerste plaats dat de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde instellingen niet objectief vergelijkbaar zijn met soortgelijke, in andere lidstaten gevestigde onderzoeks- en onderwijsinstellingen. Voor zover de betrokken belastingregeling inzake giften tot een verschil in behandeling van belastingplichtigen leidt naargelang van de plaats waar hun kapitaal is belegd, is de Republiek Oostenrijk immers van mening dat het verschil in behandeling tussen Oostenrijkse belastingplichtigen die giften doen aan de in § 4a, punt 1, sub a tot en

met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde instellingen en belastingplichtigen die giften doen aan soortgelijke, in andere lidstaten gevestigde instellingen, toegestaan is gelet op de verschillen tussen de begiftigden.

31 Volgens de Republiek Oostenrijk is dit verschil gerechtvaardigd door de invloed die van de openbare macht in Oostenrijk uitgaat op de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde instellingen, en die niet bestaat in het geval van instellingen die in een andere lidstaat zijn gevestigd. Dankzij deze invloed kan de overheid bepalen welke doelstellingen van algemeen belang de in deze bepaling genoemde instellingen worden toegewezen, hen actief begeleiden bij de verwezenlijking van deze doelstellingen en ingrijpen wanneer deze doelstellingen niet worden bereikt.

32 Hoewel de lidstaten vrij zijn te bepalen welke doelstellingen van algemeen belang zij wensen te bevorderen door belastingvoordelen toe te kennen aan privé- of openbare instellingen die zich daarvoor belangeloos inzetten en aan de eisen met betrekking tot de verwezenlijking van deze doelstellingen voldoen, moeten zij bij de uitoefening van deze beoordelingsvrijheid het recht van de Unie eerbiedigen (zie in die zin arrest Persche, reeds aangehaald, punt 48). De nationale overheid beschikt weliswaar over bijkomende middelen om het gedrag van op het Oostenrijkse grondgebied gevestigde instellingen te controleren en te beïnvloeden, in vergelijking met in andere lidstaten gevestigde instellingen. Toch heeft de Republiek Oostenrijk niet aangetoond dat een dergelijke inmenging in het bestuur van de betrokken instellingen noodzakelijk is om te waarborgen dat de doelstellingen van algemeen belang die deze lidstaat wenst te bevorderen, worden bereikt.

33 Hoewel een lidstaat de toekenning van belastingvoordelen mag voorbehouden aan instellingen die bepaalde doelstellingen van algemeen belang nastreven, kan hij die voordelen echter niet uitsluitend voorbehouden aan instellingen die op zijn grondgebied zijn gevestigd (zie in die zin arrest Persche, reeds aangehaald, punt 44).

34 In casu wijst de Republiek Oostenrijk erop dat de met § 4a, punt 1, EStG, zoals gewijzigd, nagestreefde doelstelling van algemeen belang erin bestaat de positie van Oostenrijk als wetenschappelijk en educatief centrum te ondersteunen. Zoals de advocaat-generaal in punt 56 van haar conclusie heeft opgemerkt, is deze doelstelling aldus geformuleerd dat vrijwel alle in Oostenrijk gevestigde onderzoeks- en onderwijsinstellingen daaraan voldoen, terwijl elke soortgelijke instelling die in een andere lidstaat is gevestigd, automatisch het betrokken belastingvoordeel wordt geweigerd.

35 Daaruit volgt dat het enige criterium op basis waarvan een onderscheid kan worden gemaakt tussen belastingplichtigen die een gift doen aan een instelling met zetel in Oostenrijk, en belastingplichtigen die een gift doen aan een soortgelijke, in een andere lidstaat gevestigde instelling, in feite de vestigingsplaats van de begiftigde is. Een dergelijk criterium kan per definitie geen rechtsgeldig criterium zijn op basis waarvan kan worden beoordeeld of situaties objectief vergelijkbaar zijn en dus kan worden aangetoond dat deze situaties objectief verschillen (zie naar analogie inzake de vrijheid van dienstverrichting arrest van 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwarz, C-76/05, Jurispr. blz. I-6849, punten 72 en 73).

36 Derhalve kan niet worden ingestemd met het argument van de Republiek Oostenrijk dat de in § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, genoemde instellingen en soortgelijke, in andere lidstaten gevestigde onderzoeks- en onderwijsinstellingen zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden en het verschil in behandeling van in Oostenrijk in de inkomstenbelasting belastingplichtigen naargelang van de plaats waar hun kapitaal is belegd, bijgevolg gerechtvaardigd is.

37 Met betrekking tot, in de tweede plaats, het bestaan van een dwingende reden van algemeen belang heeft het Hof in punt 23 van het arrest van 10 maart 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Jurispr. blz. I-2057), weliswaar geoordeeld dat de bevordering van onderzoek en ontwikkeling een dergelijke reden kan uitmaken, maar het heeft ook geoordeeld dat een nationale regeling volgens welke een belastingkrediet wordt voorbehouden aan onderzoek dat in de betrokken lidstaat wordt verricht,

rechtstreeks in aanvaring komt met de doelstelling van het beleid van de Unie op het gebied van onderzoek en technologische ontwikkeling. Ingevolge artikel 163, lid 2, EG strekt dit beleid met name tot opheffing van fiscale belemmeringen die de samenwerking op het gebied van onderzoek in de weg staan, en kan dit beleid dus niet worden uitgevoerd door onderzoek en ontwikkeling op nationaal vlak te stimuleren. Dit geldt tevens voor de belastingregeling inzake giften die in het hoofdgeding aan de orde is, aangezien de Republiek Oostenrijk dezelfde doelstelling aanvoert om de aftrekbaarheid van giften te beperken tot giften aan Oostenrijkse onderzoekscentra en universiteiten.

38 Voor zover de Republiek Oostenrijk een beroep doet op de doelstelling van bevordering van het nationale onderwijs, neemt dit niet weg, zelfs gesteld dat deze doelstelling een dwingende reden van algemeen belang kan uitmaken die een beperking van het vrije kapitaalverkeer kan rechtvaardigen, dat een beperkende maatregel slechts gerechtvaardigd is indien het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd. Vaststaat dat de Republiek Oostenrijk geen argumenten aanvoert op basis waarvan kan worden aangetoond dat de op dit vlak nagestreefde doelstelling niet kan worden verwezenlijkt zonder het bestaan van de betrokken bepaling dan wel met gebruikmaking van minder verstrekkende middelen wat betreft de mogelijkheid van de Oostenrijkse belastingplichtigen om te kiezen aan wie zij een gift wensen te doen.

39 De Republiek Oostenrijk stelt immers alleen — in overigens algemene bewoordingen — dat uitbreiding van de aftrekbaarheid tot giften aan in andere lidstaten gevestigde instellingen tot gevolg zou hebben dat giften die thans worden gedaan aan Oostenrijkse instellingen, zich gedeeltelijk zouden verplaatsen en de middelen waarover laatstgenoemde instellingen dankzij deze giften beschikken, bijgevolg zouden verminderen. Volgens deze lidstaat vormen privégiften een aanvullende bron van inkomsten op de begroting van deze instellingen, zodat door de fiscale aftrekbaarheid van de betrokken giften extra financiële middelen voor de vervulling van deze openbare taken vrijkomen zonder dat op de begroting meer uitgaven komen te staan.

40 Volgens vaste rechtspraak behoort de noodzaak om derving van belastinginkomsten te voorkomen niet tot in artikel 58 EG genoemde doelstellingen noch tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een bij het Verdrag ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arrest Persche, reeds aangehaald, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Bijgevolg kan de uit de betrokken regeling voortvloeiende beperking van het vrije verkeer van kapitaal niet worden gerechtvaardigd om de redenen die de Republiek Oostenrijk aanvoert.

42 Aangezien de bepalingen van artikel 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 56 EG (zie arrest van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33, en arrest Établissements Rimbaud, reeds aangehaald, punt 22), zijn alle voorgaande overwegingen in omstandigheden als die in het hoofdgeding naar analogie toepasbaar op dat artikel 40.

43 Uit het voorgaande volgt dat § 4a, punt 1, sub a tot en met d, EStG, zoals gewijzigd, doordat de aftrekbaarheid van giften in de inkomstenbelasting beperkt is tot giften aan instellingen met zetel in Oostenrijk, een beperking van het in artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst neergelegde beginsel van vrij verkeer van kapitaal vormt.

44 Derhalve dient te worden vastgesteld dat de Republiek Oostenrijk, door de belastingaftrek van giften aan onderzoeks- en onderwijsinstellingen alleen te aanvaarden wanneer deze instellingen in Oostenrijk zijn gevestigd, de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

45 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Republiek Oostenrijk in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart:

1) Door de belastingaftrek van giften aan onderzoeks- en onderwijsinstellingen alleen te aanvaarden wanneer deze instellingen in Oostenrijk zijn gevestigd, is de Republiek Oostenrijk de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.

2) De Republiek Oostenrijk wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen