UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

16 päivänä kesäkuuta 2011 *

Asiassa C-10/10,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 8.1.2010,

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Itävallan tasavalta, asiamiehenään C. Pesendorfer, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal (esittelevä tuomari) ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.3.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Itävallan tasavalta ei ole noudattanut EY 56 artiklan eikä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut tutkimus- ja opetustoiminnasta vastaaville laitoksille tehtyjen lahjoitusten vähentämisen verotuksessa ainoastaan silloin, kun kyseiset laitokset ovat sijoittautuneet Itävaltaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

ETA-sopimus

2 ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole [Euroopan unionin] jäsenvaltiossa tai [Euroopan vapaakauppajärjestön (EFTA)] valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan taikka pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää. Tarvittavat määräykset tämän artiklan täytäntöönpanosta ovat liitteessä XII.”

3 ETA-sopimuksen liitteessä XII, jonka otsikko on ”Pääomien vapaa liikkuvuus”, viitataan perustamissopimuksen 67 artiklan [joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettuun neuvoston direktiiviin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5). Tämän direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan pääomanliikkeet on luokiteltava tämän direktiivin liitteessä I olevan nimikkeistön mukaan.

Kansallinen lainsäädäntö

4 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz, annettu 7.7.1988) (BGBl. 1988/400; jäljempänä EStG) 4 §:n mukaan veron perusteena tuloverotuksessa käytetään voittoa. Tämän säännöksen mukaan voitosta vähennetään elinkeinomenot. Kyseisen pykälän 4

momentissa todetaan, että tietyt siinä nimenomaisesti mainitut menoerät ovat ”joka tapauksessa” elinkeinomenoja.

5 EStG:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2009 verouudistuslailla (BGBl. I, 2009/26; jäljempänä muutettu EStG), 4 a §:n 1 kohdassa, joka koskee liikeomaisuudesta tehtäviä lahjoituksia, luetellaan tiettyjä lahjoituksia, joita niitäkin on pidettävä elinkeinomenoina. Muutetun EStG:n 4 a §:ssä on elinkeinomenoja koskeva luettelo, joka sisältyi 31.3.2009 saakka EStG:n 4 §:n 4 momentin 5 kohtaan.

6 Muutetun EStG:n 4 a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Elinkeinomenoja ovat myös seuraavat:

1. liikeomaisuudesta tehtävät lahjoitukset

– tutkimukseen tai

– aikuisille suunnattuun, vuoden 2002 yliopistolain (Universitätsgesetz 2002) mukaiseen tieteelliseen tai taiteelliseen opetukseen

sekä niihin liittyviin tieteellisiin julkaisuihin ja aineistoihin seuraaville laitoksille:

a) yliopistot, taidekorkeakoulut ja kuvataideakatemia sekä niiden tiedekunnat, instituutit ja erityislaitokset

b) liittovaltion tai osavaltion lailla perustetut säätiöt, joiden tehtävänä on edistää tutkimusta

c) Itävallan tiedeakatemia

d) alueellisten julkisyhteisöjen oikeudellisesti epäitsenäiset laitokset, jotka harjoittavat pääasiassa Itävallan tiedettä tai taloutta edistävää mainitunlaista tutkimusta tai opetusta sekä tuottavat siihen liittyviä tieteellisiä julkaisuja tai aineistoja

e) oikeushenkilöt, jotka harjoittavat pääasiassa Itävallan tiedettä tai taloutta edistävää mainitunlaista tutkimusta tai opetusta sekä tuottavat siihen liittyviä tieteellisiä julkaisuja tai aineistoja. Lisäksi edellytetään, että joko alueellisella julkisyhteisöllä on vähintään enemmistöedustus edellä mainitussa oikeushenkilössä tai yleisistä verosäännöksistä annetun liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung) 34 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä tarkoitettuna yhteisönä toimiva oikeushenkilö tavoittelee yksinomaan tieteellisiä päämääriä.

Laitoksen on osoitettava edellä d ja e alakohdan mukaisten edellytysten täyttyminen Finanzamt Wien 1/23:n antamalla todistuksella, joka voidaan peruuttaa milloin tahansa. Kaikki laitokset, joista on laadittu tällainen todistus, on julkistettava vähintään kerran vuodessa tarkoituksenmukaisessa sähköisessä muodossa Bundesministerium für Finanzenin (liittovaltion valtiovarainministeriö) kotisivulla. Lahjoitusten käypä arvo on vähennyskelpoinen siltä osin kuin se laskettuna yhteen 2 kohdassa tarkoitettujen lahjoitusten käyvän arvon kanssa ei ylitä 10:tä prosenttia välittömästi edeltäneen tilikauden voitosta.

– –”

Asian taustalla olevat tosiseikat ja oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

7 Komissio tiedusteli 12.5.2005 päivätyllä kirjeellään Itävallan liittovaltion valtiovarainministeriöltä, voivatko EStG:n 4 §:n 4 momentin 5 kohdassa (josta on tullut muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohta) tarkoitettuina lahjoituksen saajina olla ainoastaan Itävaltaan sijoittautuneet laitokset vai voivatko kyseeseen tulla myös muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin tai Euroopan talousalueen (ETA) valtioihin sijoittautuneet vastaavat laitokset.

8 Liittovaltion valtiovarainministeriö vastasi tähän kirjeeseen 5.9.2005 päivätyllä kirjeellään, jossa se vahvisti, että EStG:n 4 §:n 4 momentin 5 kohdan a–d alakohdassa kuvattuina lahjoituksen saajina voivat olla ainoastaan itävaltalaiset laitokset. EStG:n 4 §:n 4 momentin 5 kohdan e alakohta ei sitä vastoin sanamuotonsa perusteella koske pelkästään kotimaisia laitoksia.

9 Komissio lähetti 4.4.2007 Itävallan tasavallalle ensimmäisen virallisen huomautuksen, jossa se katsoi, että EStG:n 4 §:n 4 momentin 5 kohdan a–e alakohta on ristiriidassa EY 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 36 artiklan kanssa, ja jossa se kehotti Itävallan tasavaltaa esittämään sille huomautuksensa kahden kuukauden kuluessa kirjeen tiedoksiantamisesta.

10 Itävallan tasavalta kiisti 5.6.2007 päivätyssä vastauksessaan sen, että palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia määräyksiä voitaisiin soveltaa, perustellen tätä sillä, että riidanalaisilla säännöksillä säänneltävät lahjoitukset eivät olleet vastiketta jostakin suorituksesta. Se kiisti myös sen, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä olisi rikottu.

11 Komissio täydensi 6.5.2008 päivätyssä ja Itävallan tasavallalle 8.5.2008 lähetetyssä täydentävässä virallisessa huomautuksessaan ensimmäisessä virallisessa huomautuksessa esittämäänsä oikeudellista arviointia ilmoittamalla perustavansa arviointinsa paitsi palvelujen tarjoamisen vapautta myös pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin, eli EY 56 artiklaan ja ETA-sopimuksen 40 artiklaan, koska kyseisellä verojärjestelmällä tehdään lahjoitukset muihin unionin jäsenvaltioihin tai ETA-valtioihin sijoittautuneille laitoksille vähemmän houkutteleviksi.

12 Itävallan tasavalta viittasi 9.7.2008 päivätyssä vastauksessaan lähinnä 5.6.2007 esittämiinsä huomautuksiin, joiden mukaan palvelujen tarjoamisen vapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta ei ollut loukattu.

13 Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se antoi 19.3.2009 perustellun lausunnon, jossa se päätyi katsomaan, että Itävallan tasavalta ei ollut noudattanut EY 56 artiklan ja ETA- sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se salli tutkimus- ja opetustoiminnasta vastaaville laitoksille tehtyjen lahjoitusten vähentämisen verotuksessa ainoastaan silloin, kun kyseiset laitokset ovat sijoittautuneet Itävaltaan. EStG:n 4 §:n 4 momentin 5 kohtaa koskevassa oikeudellisessa tarkastelussa komissio erotteli toisistaan yhtäältä tämän 5 kohdan a–d alakohdan ja toisaalta 5 kohdan e alakohdan säännökset. Komission mukaan ensin mainituilla tehdään asianomaisen laitoksen kotipaikkaan perustuva erottelu. Ainoastaan näissä säännöksissä mainituille, Itävaltaan sijoittautuneille laitoksille tehdyt lahjoitukset voidaan katsoa vähennyskelpoisiksi elinkeinomenoiksi. Vaikka EStG:n 4 §:n 4 momentin 5 kohdan e alakohdassa ei tehdä eroa lahjoituksen saajan kotipaikan perusteella, lahjoitukset hyväksytään elinkeinomenoiksi vain, jos asianomaisen oikeushenkilön harjoittamalla toiminnalla edistetään pääasiassa Itävallan tiedettä tai taloutta.

14 Itävallan tasavalta vastasi perusteltuun lausuntoon 25.5.2009 päivätyllä kirjeellään toistaen ja täydentäen viralliseen huomautukseen ja täydentävään viralliseen huomautukseen antamissaan vastauksissa jo esittämiään perusteluja. Tässä tilanteessa komissio päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

15 Komission mukaan muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohta on ristiriidassa EY 56 artiklalla ja ETA-sopimuksen 40 artiklalla taatun pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, koska niissä sallitaan ainoastaan Itävaltaan sijoittautuneille, tutkimus- ja opetustoiminnasta vastaaville laitoksille tehtyjen lahjoitusten vähentäminen verotuksessa ja koska niiden mukaan vähennystä ei voida myöntää muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin tai ETA-valtioihin sijoittautuneille vastaaville laitoksille tehtyihin lahjoituksiin.

16 EY 56 artiklassa kielletään komission mukaan lähtökohtaisesti tämän kaltainen Itävallan lainsäädännön säännös, eikä se ole perusteltavissa. Kyseisen säännöksen sanamuodosta ja Itävallan tasavallan oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä esittämistä lausumista ilmenee selvästi, että tällä säännöksellä tehdään erottelu, joka nojautuu puhtaasti maantieteellisiin arviointiperusteisiin eli siihen, onko lahjoituksen saajan kotipaikka Itävallassa. Kaikki nämä EY 56 artiklaan liittyvät näkökohdat pätevät mutatis mutandis ETA-sopimuksen 40 artiklaan.

17 Itävallan tasavalta myöntää, että muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa erotellaan tietyssä määrin Itävaltaan sijoittautuneet laitokset muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneista laitoksista, mutta se katsoo, ettei tällä säännöksellä rajoiteta pääomien vapaata liikkuvuutta. Se katsoo ensinnäkin, ettei muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa lueteltuja tutkimus- ja oppilaitoksia voida objektiivisesti rinnastaa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin samankaltaisiin laitoksiin siitä syystä, että Itävallan tasavalta käyttää julkista valtaa vain ensin mainituissa.

18 Toiseksi Itävallan tasavalta katsoo, että jos pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus näytettäisiin toteen, se on kuitenkin perusteltavissa yleisen edun mukaisella pakottavalla syyllä. Verovähennysoikeuden rajoittaminen muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa luetelluille laitoksille tehtyihin lahjoituksiin vastaa Itävallan yhteiskunnan yleisen edun mukaista tavoitetta, jona on ylläpitää ja tukea Itävallan asemaa kulttuuri- ja tiedevaltiona. Muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdan soveltamisalaan kuulumattomille laitoksille voidaan tästä huolimatta – aivan kuten muihin jäsenvaltioihin kuin Itävallan tasavaltaan sijoittautuneille, niihin rinnastettavissa oleville laitoksillekin – myöntää muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan e alakohdan nojalla lahjoitusten verovähennysoikeus, jos ne pyrkivät yleisen edun mukaisiin tavoitteisiin tieteen ja talouden alalla.

19 Muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa luetelluille tutkimus- ja oppilaitoksille tehtyjen lahjoitusten verovähennyksestä aiheutuvaa verotulojen menettämistä voidaan perustella sillä seikalla, että nämä laitokset edistävät yleistä etua tarjoamillaan palveluilla ja että verojen maksaminen voidaan korvata näillä lahjoituksilla. Tähän säännökseen perustuvalla lahjoitusten verovähennysoikeudella mahdollistetaan siis se, että käyttöön voidaan antaa lisärahoitusta julkisten tehtävien suorittamiseksi.

20 Lahjoitusten verovähennysoikeuden rajoittaminen muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa mainittuihin tutkimus- ja oppilaitoksiin on kyseiseen tavoitteeseen soveltuvaa ja tarpeellista tavoitteen saavuttamiseksi. Näiden samojen tavoitteiden saavuttamista ei voitaisi taata, jos vähennysoikeus ulotettaisiin muihin jäsenvaltioihin kuin Itävallan tasavaltaan sijoittautuneisiin laitoksiin, sillä tästä seuraisi, että osa kyseisistä lahjoituksista, joiden vähennettävissä oleva määrä on 10 prosenttia lahjoittavan yrityksen voitosta, hyödyttäisivät laitoksia, jotka pyrkivät muihin kuin Itävallan tasavallan yleisen edun mukaisiin tavoitteisiin, mikä vähentäisi samassa suhteessa tähän jäsenvaltioon sijoittautuneiden laitosten varoja.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

21 Nyt käsiteltävässä asiassa on heti aluksi huomautettava, että komissio – kuten sen kannekirjelmästä ilmenee – tarkoittaa kanteessaan vain muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohtaa eikä mainittua 1 kohdan e alakohtaa.

22 Komissio väittää pääasiallisesti, että muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa, joilla sallitaan tässä säännöksessä luetelluille laitoksille tehtyjen lahjoitusten vähentäminen verotuksessa, säädetään pelkästään lahjoituksen saajan kotipaikkaan perustuvasta erottelusta, mikä ei sovellu yhteen EY 56 artiklan eikä ETA-sopimuksen 40 artiklan kanssa.

23 On syytä muistuttaa, että vaikka välitön verotus vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-72/09, Établissements Rimbaud, tuomio 28.10.2010, Kok., s. I-10659, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Vaikka pääomanliikkeiden käsitettä ei määritelläkään EY:n perustamissopimuksessa, on kuitenkin kiistatonta, että direktiivillä 88/361 yhdessä sen liitteenä olevan nimikkeistön kanssa on ohjeellista arvoa tätä käsitettä määriteltäessä (ks. yhdistetyt asiat C-282/04 ja C-283/04, komissio v. Alankomaat, tuomio 28.9.2006, Kok., s. I-9141, 19 kohta). Lahjat ja lahjoitukset mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alla.

25 Muutetussa EStG:ssä säädetään, että sen 4 a §:n 1 kohdan a–e alakohdassa mainituille tutkimus- ja oppilaitoksille liikeomaisuudesta tehtävät lahjoitukset ovat verotuksessa vähennyskelpoisia. Itävallan hallitus on oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä myöntänyt, että 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa määriteltyjen lahjoitusten saajina voivat olla vain laitokset, joiden kotipaikka on tässä valtiossa.

26 Näin ollen on syytä todeta, että kyseessä oleva verovähennysjärjestelmä aiheuttaa sen, että sellaisten verovelvollisten, jotka tekevät lahjoituksia muuhun jäsenvaltioon kuin Itävallan tasavaltaan sijoittautuneille tutkimus- ja oppilaitoksille, verotaakka on raskaampi kuin niiden verovelvollisten, jotka tekevät lahjoituksia muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa luetelluille laitoksille. Koska mahdollisuus saada verovähennysoikeus voi vaikuttaa merkittävästi lahjoittajan avokätisyyteen, muuhun jäsenvaltioon kuin Itävallan tasavaltaan sijoittautuneille tutkimus- ja oppilaitoksille tehtyjen lahjoitusten vähennyskelvottomuus vaikuttaa verovelvollisten halukkuuteen tehdä niiden hyväksi lahjoituksia (ks. vastaavasti asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I-359, 38 kohta).

27 Muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa säädetään siis EY 56 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletystä pääomanliikkeiden rajoituksesta.

28 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään kuitenkin, että EY 56 artiklan määräyksillä ei rajoiteta jäsenvaltioiden oikeutta ”soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin – – heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”. Tätä poikkeusta rajoitetaan puolestaan EY 58 artiklan 3 kohdassa, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset toimenpiteet ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista”. EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava mainitun artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä.

29 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta riidanalaisten säännösten kaltaisten kansallisten verosäännösten, joissa tehdään ero kotimaisille laitoksille ja muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneille laitoksille tehtyjen lahjoitusten välille, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tai sen on oltava perusteltu yleisen edun mukaisista pakottavista syistä. Jotta erilainen kohtelu olisi perusteltua, se ei myöskään saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8203, 32 kohta ja em. asia Persche, tuomion 41 kohta).

30 Itävallan tasavalta väittää aluksi, että muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa lueteltuja laitoksia ei voida objektiivisesti rinnastaa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin vastaaviin tutkimus- ja oppilaitoksiin. Itävallan tasavalta katsoo, että siltä osin kuin kyseisiin lahjoituksiin sovellettavassa verojärjestelmässä verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan mukaan, yhtäältä itävaltalaisten verovelvollisten, jotka tekevät lahjoituksia muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa luetelluille laitoksille, ja toisaalta niiden verovelvollisten, jotka tekevät

lahjoituksia muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille vastaaville laitoksille, erilainen kohtelu on sallittua, kun kyseisten lahjoitusten saajien väliset eroavuudet otetaan huomioon.

31 Itävallan tasavallan mukaan tätä erilaista kohtelua voidaan perustella sillä, että Itävallassa valtio käyttää muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa lueteltuihin laitoksiin julkista valtaa ja ettei sillä ole tällaista vaikutusvaltaa muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin laitoksiin. Tämä vaikutusvalta mahdollistaa sen, että viranomaiset voivat määritellä tässä säännöksessä luetelluille laitoksille osoitettavat yleisen edun mukaiset tavoitteet, ohjata niitä aktiivisesti niiden pyrkiessä näihin tavoitteisiin ja puuttua asiaan, jos kyseisiä tavoitteita ei saavuteta.

32 Tästä perustelusta on todettava, että vaikka jäsenvaltiot voivatkin vapaasti päättää niistä yleisen edun mukaisista tavoitteista, joita ne haluavat edistää myöntämällä veroetuja yksityisille tai julkisille laitoksille, jotka pyrkivät epäitsekkäästi mainittuihin tavoitteisiin ja noudattavat kyseisten tavoitteiden saavuttamiseen liittyviä vaatimuksia, niiden on käytettävä tätä harkintavaltaansa unionin oikeuden mukaisesti (ks. vastaavasti em. asia Persche, tuomion 48 kohta). Vaikka onkin totta, että kansallisten viranomaisten käytettävissä on lisäkeinoja, joiden avulla ne voivat valvoa Itävallan alueelle sijoittautuneiden laitosten menettelyä ja vaikuttaa siihen, ja että nämä lisäkeinot eivät ole niiden käytettävissä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden laitosten suhteen, Itävallan tasavalta ei tästä huolimatta ole näyttänyt toteen, että tällaista puuttumista kyseisten laitosten johtoon tarvitaan niiden yleisen edun mukaisten tavoitteiden saavuttamisen takaamiseksi, joita tämä jäsenvaltio haluaa edistää.

33 Vaikka jäsenvaltio voikin päättää myöntää verotuksellisia etuja vain laitoksille, jotka pyrkivät määrättyihin yleisen edun mukaisiin tavoitteisiin, se ei kuitenkaan voi varata tällaisia etuja ainoastaan sen alueelle sijoittautuneille laitoksille (ks. vastaavasti em. asia Persche, tuomion 44 kohta).

34 Itävallan tasavalta toteaa nyt käsiteltävässä asiassa, että muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdalla tavoiteltuna yleisen edun mukaisena tavoitteena on edistää Itävallan asemaa tiede- ja koulutusvaltiona. Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa toteaa, tämä tavoite on määritelty siten, että melkein kaikki tutkimus- ja oppilaitokset, joiden kotipaikka on Itävallassa, täyttävät ne, kun taas mikä tahansa muuhun jäsenvaltioon sijoittautunut, niihin rinnastettava laitos suljetaan automaattisesti kyseisen verovähennysoikeuden ulkopuolelle.

35 Tästä seuraa, että ainoa arviointiperuste, jolla ne verovelvolliset, jotka tekevät lahjoituksia laitoksille, joiden kotipaikka on Itävallassa, ja verovelvolliset, jotka tekevät lahjoituksia vastaaville laitoksille, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, voidaan erottaa toisistaan, on todellisuudessa lahjoituksen saajan sijoittautumispaikka. Tällaista arviointiperustetta ei tietenkään voida pitää pätevänä arvioitaessa, voidaanko tilanteet objektiivisesti rinnastaa toisiinsa ja voidaanko ne näin ollen objektiivisesti erottaa toisistaan (ks. analogisesti asia C-76/05, Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6849, 72 ja 73 kohta).

36 Itävallan tasavallan perustelut, joiden mukaan yhtäältä muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdassa luetellut laitokset ja toisaalta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet tutkimus- ja oppilaitokset eivät ole toisiinsa objektiivisesti rinnastettavissa olevassa tilanteessa ja joiden mukaan Itävallassa tuloverovelvollisten erilainen kohtelu heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella on näin ollen perusteltua, on hylättävä.

37 Yleisen edun mukaista pakottavaa syytä koskevasta perustelusta on toiseksi todettava, että vaikka asiassa C-39/04, Laboratoires Fournier, 10.3.2005 annetun tuomion 23 kohdassa (Kok., s. I-2057) on todettu, että tutkimuksen ja kehityksen edistäminen voi olla tällainen syy, on kuitenkin katsottu, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan veronhyvitys voidaan saada vain asianomaisessa jäsenvaltiossa suoritetusta

tutkimustoiminnasta, oli suoraan tutkimusta ja teknologian kehittämistä koskevan unionin politiikan tavoitteen vastaista. EY 163 artiklan 2 kohdan mukaan tällä politiikalla pyritään muun muassa poistamaan yhteistyön verotukselliset esteet tutkimuksen alalla, eikä sitä näin ollen voida panna toimeen edistämällä tutkimusta ja kehittämistä kansallisella tasolla. Sama koskee nyt kyseessä olevaa, lahjoituksia koskevaa verojärjestelmää niiltä osin kuin Itävallan tasavalta vetoaa tähän samaan tavoitteeseen rajoittaakseen vähennysoikeuden itävaltalaisille tutkimuskeskuksille ja yliopistoille tehtyihin lahjoituksiin.

38 Vaikka kotimaisen koulutuksen edistämistavoite, johon Itävallan tasavalta vetoaa, voisikin olla sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, joka olisi omiaan oikeuttamaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen, rajoittavan toimenpiteen on ollakseen perusteltu tästä huolimatta oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen. Tästä on todettava, ettei Itävallan tasavalta ole esittänyt yhtäkään sellaista perustelua, jolla se olisi näyttänyt toteen, ettei sen tällä alalla tavoittelemaa päämäärää voida saavuttaa ilman riidanalaista säännöstä ja ettei sitä voida saavuttaa käyttämällä keinoja, joilla rajoitettaisiin vähemmän Itävallassa veroverovelvollisten mahdollisuutta valita lahjoitustensa saajat.

39 Itävallan tasavalta tyytyy – lisäksi yleisin sanankääntein – vain väittämään, että verovähennysoikeuden ulottamisesta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille laitoksille tehtäviin lahjoituksiin seuraisi, että osa nykyisin itävaltalaisille laitoksille tarkoitetuista lahjoituksista siirtyisi muualle ja että tästä aiheutuisi itävaltalaisten laitosten käytettäviksi lahjoituksista peräisin olevina tuloina annettavien varojen vähentyminen. Tämän jäsenvaltion mukaan yksityisistä lahjoituksista saatavilla varoilla täydennetään näiden laitosten budjettia, joten kyseisellä lahjoitusten verovähennysoikeudella saadaan lisävaroja näiden julkisten tehtävien hoitamiseen budjettimenoja lisäämättä.

40 Tästä perustelusta on todettava, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tarve estää verotulojen vähentyminen ei kuulu EY 58 artiklassa mainittuihin tavoitteisiin eikä yleisen edun mukaisiin pakottaviin syihin, joilla voidaan oikeuttaa perustamissopimuksessa vahvistetun vapauden rajoittaminen (ks. vastaavasti em. asia Persche, tuomion 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Tästä seuraa, ettei riidanalaisesta järjestelmästä seuraavaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta voida perustella Itävallan tasavallan esittämillä syillä.

42 Koska ETA-sopimuksen 40 artiklalla on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin EY 56 artiklan keskeisiltä osin identtisillä määräyksillä (ks. asia C-521/07, komissio v. Alankomaat, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-4873, 33 kohta ja em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 22 kohta), kaikki edellä olevat lausumat ovat tässä asiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa siirrettävissä mutatis mutandis koskemaan kyseistä 40 artiklaa.

43 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että muutetun EStG:n 4 a §:n 1 kohdan a–d alakohdalla, joilla rajoitetaan lahjoitusten vähennysoikeus tuloverotuksessa sellaisille laitoksille tehtyihin lahjoituksiin, joilla on kotipaikka Itävallassa, rajoitetaan EY 56 artiklassa ja ETA-sopimuksen 40 artiklassa vahvistettua pääomien vapaata liikkuvuutta.

44 Näin ollen on todettava, että Itävallan tasavalta ei ole noudattanut EY 56 artiklan eikä ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut tutkimusja opetustoiminnasta vastaaville laitoksille tehtyjen lahjoitusten vähentämisen verotuksessa ainoastaan silloin, kun kyseiset laitokset ovat sijoittautuneet Itävaltaan.

Oikeudenkäyntikulut

45 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Itävallan tasavalta on hävinnyt asian ja komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Itävallan tasavalta ei ole noudattanut EY 56 artiklan eikä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut tutkimus- ja opetustoiminnasta vastaaville laitoksille tehtyjen lahjoitusten vähentämisen verotuksessa ainoastaan silloin, kun kyseiset laitokset ovat sijoittautuneet Itävaltaan.

2) Itävallan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset