Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

17. September 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Freier Kapitalverkehr — Art. 56 EG — Zwischensteuer auf von einer inländischen Stiftung erzielte Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen — Versagung des Rechts, Zuwendungen an nicht gebietsansässige Begünstigte, die im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der Steuer unterliegen, von der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen“

In der Rechtssache C-589/13

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Entscheidung vom 23. Oktober 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 19. November 2013, in dem Verfahren

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

Beteiligter:

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz sowie der Richter C. Vajda, A. Rosas (Berichterstatter), E. Juhász und D. Šváby,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 21. Januar 2015,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer, J. Bauer und M. Klamert als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Cordewener, W. Roels und M. Wasmeier als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 56 Abs. 1 EG.

2 Es ergeht im Rahmen einer Beschwerde der F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (im Folgenden: Privatstiftung) gegen die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien (im Folgenden: UFS), mit der es der Privatstiftung versagt wurde, Zuwendungen an Begünstigte in anderen Mitgliedstaaten bei der Berechnung einer Steuer, der sie in den Veranlagungszeiträumen 2001 und 2002 unterlag, zu berücksichtigen.

Österreichisches Recht

3 Die für den Ausgangsrechtsstreit maßgebliche österreichische Regelung betrifft die Besteuerung von Privatstiftungen in den Jahren 2001 und 2002.

Die Regelung über die Besteuerung von Privatstiftungen vor 2001

4 Die Privatstiftungen wurden vom österreichischen Gesetzgeber im Jahr 1993 mit dem Privatstiftungsgesetz (BGBl. Nr. 694/1993) eingeführt.

5 Privatstiftungen unterliegen der Körperschaftsteuer. Allerdings waren nach der bis Ende 2000 geltenden Regelung Kapitalerträge und Einkünfte aus Beteiligungen, wenn sie von einer Privatstiftung erzielt wurden, auf der Ebene der Stiftung allgemein von der Körperschaftsteuer befreit. Die Besteuerung erfolgte somit zu dem Zeitpunkt, zu dem die Einkünfte der Stiftung durch Zuwendungen der Stiftung auf die verschiedenen Begünstigten übertragen wurden. Nach § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 (im Folgenden: EStG 1988) wurden diese Zuwendungen beim Begünstigten als Kapitalerträge angesehen, die der Kapitalertragsteuer zu einem Satz von 25 % unterlagen.

Die Regelung über die Besteuerung von Privatstiftungen von 2001 bis 2004

6 Die Regelung über die Besteuerung von Privatstiftungen wurde im Jahr 2001 durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000), insbesondere durch die Einführung einiger neuer Bestimmungen im Körperschaftsteuergesetz 1988 (im Folgenden: KStG 1988), geändert.

7 Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 sollte mit diesen Bestimmungen im Wesentlichen die allgemeine Körperschaftsteuerbefreiung, von der die Privatstiftungen bis dahin profitierten, reduziert und von den Privatstiftungen auf bestimmte Kapitalerträge und Einkünfte aus Beteiligungen unmittelbar eine Schedulensteuer zu einem ermäßigten Satz erhoben werden. Diese direkte Steuer zu einem ermäßigten Satz wurde als „Zwischenbesteuerung“ qualifiziert (im Folgenden: Zwischensteuer).

8 § 13 Abs. 3 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung sieht vor:

„Bei Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 oder 7 oder unter § 7 Abs. 3 fallen, sind weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern nach Maßgabe des § 22 Abs. 3 gesondert zu versteuern:

1. In- und ausländische Kapitalerträge aus

— Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 [EStG] 1988),

— Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 [EStG] 1988, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden,

— Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 4 und 5 [EStG] 1988,

soweit diese Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 [EStG] 1988 gehören.

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 [EStG] 1988, soweit nicht Abs. 4 angewendet wird.

Die Besteuerung (§ 22 Abs. 3) von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 [EStG] 1988 getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist sowie keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt.“

9 Gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung betrug die Körperschaftsteuer für nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 zu versteuernde Kapitalerträge und Einkünfte einer Privatstiftung 12,5 %.

10 § 24 Abs. 5 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung lautet:

„Körperschaftsteuer, die auf Kapitalerträge und Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, ist nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen im Wege der Veranlagung gutzuschreiben:

1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.

2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 [EStG] 1988, die nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz geführt haben.

3. Die Gutschrift beträgt 12,5 % der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen.

4. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.

5. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.“

Die Erläuterungen zum System der Zwischensteuer im österreichischen Recht

11 In den vom vorlegenden Gericht angeführten Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 heißt es zu der Zwischensteuer:

„… mit Wirkung ab 2001 … [sollen] Zinserträge aus Einlagen- und Forderungswertpapieren … einer Art Zwischenbesteuerung unterworfen werden, und zwar zu einem besonders ermäßigten Steuersatz. Diese Besteuerung setzt zunächst mit dem Anfallen der Erträge ein. Werden (in der Folge) seitens der

Privatstiftung Zuwendungen getätigt, kommt es aber nach Maßgabe der näheren gesetzlichen Regelungen zu einer Gutschrift. Im Ausmaß erfolgter Zuwendungen ändert sich daher an der Gesamtsteuerbelastung nichts.

Das System wird durch gesetzliche Änderungen in zwei Bereichen implementiert. Erstens werden die bisherigen Befreiungsbestimmungen in § 13 Abs. 2 [KStG 1988] entsprechend adaptiert. Die Besteuerung der bisher befreiten Erträge erfolgt nach Art einer Schedulenbesteuerung mit einem ermäßigten Steuersatz von 12,5 % (siehe § 13 Abs. 3 [KStG 1988]) im Wege der Veranlagung. Eine Besteuerung unterbleibt insoweit, als im Jahre des Erzielens der Zinserträge Ausschüttungen vorgenommen werden. Zweitens wird in § 24 Abs. 5 [KStG 1988] eine Gutschrift dieser ermäßigten Steuer vorgesehen; sie wird im Wege der Veranlagung erfolgen. Diese Steuergutschrift setzt zunächst voraus, dass die ermäßigte Steuer im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits tatsächlich entrichtet ist. Weiters müssen Zuwendungen vorliegen, von denen Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist. Die Gutschrift erfolgt in Entsprechung des ermäßigten Satzes mit einem Betrag von 12,5 % der Zuwendung. Formal ist die Führung eines Evidenzkontos erforderlich, aus dem sich Entwicklung und Stand der für eine Gutschrift in Frage kommenden Beträge ergeben müssen.

Beispiel: Eine Privatstiftung erzielt im Jahr 2001 einen Zinsertrag von 2 Millionen [Schilling (ATS)]. Die Zuwendungen betragen in diesem Jahr 500 000 [ATS]. Es fällt eine Zwischensteuer von 12,5 % von 1,5 Millionen [ATS], also 187 500 [ATS] an. Im Jahr 2002 wird ein Zinsertrag von 2,5 Millionen [ATS] erzielt. Es kommt in diesem Jahr zu keinen Zuwendungen. Die Zwischensteuer beträgt für 2002 312 500 [ATS]. Im Jahre 2003 fallen Zinserträge von 2 Millionen [ATS] an, die Zuwendungen betragen 2,1 Millionen [ATS]. Es fällt in diesem Jahr keine Zwischensteuer an. Von den in de[n] Jahren 2001 und 2002 angefallenen Zwischensteuern wird ein Betrag im Ausmaß von 12,5 % von 100 000 [ATS], also 12 500 [ATS,] gutgeschrieben.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

12 Die nach österreichischem Recht gegründete Privatstiftung erzielte in den Jahren 2001 und 2002 Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, die in den Anwendungsbereich des § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung fielen. Gleichzeitig tätigte sie in diesen beiden Jahren Zuwendungen an eine in Belgien und eine in Deutschland ansässige Person.

13 In beiden Jahren behielt die Privatstiftung die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %, hinsichtlich deren die Begünstigten dieser Zuwendungen der Besteuerung an der Quelle unterliegen, ein und führte sie an die österreichische Finanzverwaltung ab.

14 In der Folge beantragten allerdings die beiden ausländischen Begünstigten bei der österreichischen Finanzverwaltung unter Berufung auf die zwischen der Republik Österreich und ihrem Wohnsitzstaat bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen die Erstattung der auf die Zuwendungen einbehaltenen Kapitalertragsteuer. Der in Belgien ansässige Begünstigte stellte Anträge für die Jahre 2001 und 2002 und erhielt die gesamte österreichische Kapitalertragsteuer erstattet, die als Quellensteuer auf die an ihn erbrachten Zuwendungen einbehalten worden war. Der in Deutschland ansässige Begünstigte stellte seinen Antrag nur für das Jahr 2001 und erhielt ebenfalls eine Erstattung der entsprechenden Kapitalertragsteuer.

15 In ihren Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 minderte die Privatstiftung ihre Kapitalerträge und Veräußerungseinkünfte, die grundsätzlich der Zwischensteuer nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung unterlagen, indem sie die in diesen Jahren erfolgten Zuwendungen an die beiden oben genannten Begünstigten von der

Bemessungsgrundlage in Abzug brachte. Da diese Zuwendungen höher waren als die Kapitalerträge und Veräußerungseinkünfte, erklärte die Privatstiftung eine Bemessungsgrundlage von 0 Euro, was sie von jeglicher Steuerzahlungspflicht hätte befreien müssen.

16 Das zuständige Finanzamt war jedoch der Auffassung, dass die Zuwendungen an die Begünstigten nicht von den nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung steuerpflichtigen Beträgen in Abzug gebracht werden könnten, da diese Begünstigten die Befreiung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens erlangt hätten. Daher setzte das Finanzamt auf die in den Jahren 2001 und 2002 erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus Beteiligungen Zwischensteuer zum Satz von 12,5 % gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung fest.

17 Die Privatstiftung legte beim UFS Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide ein, die für die Jahre 2001 und 2002 an sie ergingen.

18 Hilfsweise machte sie beim UFS geltend, dass ihr nach § 24 Abs. 5 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung für die Folgejahre eine Steuergutschrift für die zuvor gezahlte Zwischensteuer zustehe.

19 Mit Entscheidung vom 10. Juni 2010 bestätigte der UFS die Belastung der Privatstiftung mit der Zwischensteuer in der damals vorgesehenen Höhe von 12,5 % der durch die Zuwendungen an die Begünstigten in Belgien und Deutschland im Jahr 2001 und an den Begünstigten in Belgien im Jahr 2002 nicht verringerten Bemessungsgrundlage.

20 Der UFS bestätigte die Auffassung des Finanzamts und führte aus, dass hinsichtlich dieser Zuwendungen Entlastungen von der Kapitalertragsteuer aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt seien, was ihren Abzug von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer ausschließe.

21 Dagegen gab der UFS dem Hilfsantrag der Privatstiftung, ihr die für das Jahr 2001 festgesetzte Zwischensteuer gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung auf die Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum 2002 nachträglich gutzuschreiben, teilweise statt. Aufgrund der im Jahr 2002 erfolgten Zuwendungen an den Begünstigten in Belgien stehe ihr nämlich eine solche teilweise Steuergutschrift zu.

22 Gegen diese Entscheidung des UFS erhob die Privatstiftung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

23 Die Privatstiftung macht beim vorlegenden Gericht geltend, dass es gegen die in Art. 56 EG verankerte Kapitalverkehrsfreiheit verstoße, die Zuwendungen, hinsichtlich deren die Begünstigten aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Kapitalertragsteuer entlastet worden seien, von der Möglichkeit des Abzugs von der Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer auszuschließen, auch wenn der UFS zugestehe, dass gleichartige Zuwendungen der Folgejahre geeignet seien, zu Steuergutschriften zu führen.

24 Das vorlegende Gericht, das bereits entschieden hat, dass es sich bei grenzüberschreitenden Zuwendungen von Privatstiftungen um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 56 EG handele, hält es für wahrscheinlich, dass eine nur mit Zuwendungen an ausländische Begünstigte verbundene, bei Zuwendungen an inländische Begünstigte hingegen ausbleibende steuerliche Belastung der Privatstiftung, wie sie das Finanzamt und der UFS im Ausgangsverfahren beschlossen hätten, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs bedeute, weil sie geeignet sei, von entsprechenden grenzüberschreitenden Gestaltungen abzuhalten, während nach dem Grundsatz dieser Verkehrsfreiheit auch eine Beschränkung von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung grundsätzlich verboten sei.

25 Die Prüfung einer möglichen Rechtfertigung der durch § 13 Abs. 3 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung bewirkten Beschränkung des freien Kapitalverkehrs wird nach Angabe des vorlegenden Gerichts dadurch erschwert, dass das mit diesem Ausschluss verfolgte Ziel in den Gesetzesmaterialien nie dargelegt worden sei.

26 Hierzu führt das vorlegende Gericht aus, dass mit dem System der Zwischenbesteuerung zwei mit der Besteuerung inländischer Privatstiftungen verbundene Probleme behoben werden sollten. Das erste habe darin bestanden, dass wegen der bis Ende 2000 fehlenden Besteuerung von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen der Privatstiftungen eine körperschaftsteuerfreie Thesaurierung möglich gewesen sei. Das zweite habe darin bestanden, dass in Österreich Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte nicht besteuert worden seien, da das Recht zur Besteuerung dieser Zuwendungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich dem Wohnsitzmitgliedstaat des Begünstigten zugestanden habe.

27 Sei die Zwischensteuer wie hier trotz erfolgter Zuwendung zu entrichten, diene die Zwischenbesteuerung einer Abmilderung des zweiten der Probleme dieser Steuerregelung, nämlich der fehlenden Besteuerung in Österreich.

28 Mit § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung sei dieses Problem bloß abgemildert und nicht zur Gänze beseitigt worden, weil die Stiftung nicht endgültig besteuert, sondern ihr nur eine Abgabe, die Zwischensteuer, auferlegt werde, die gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 in geänderter Fassung spätestens bei Auflösung der Stiftung Gegenstand einer Steuergutschrift sei und vollständig erstattet werde. Bis zu dieser Gutschrift könne die betreffende Stiftung ihre Bemessungsgrundlage jedoch nicht im Umfang der Zuwendungen verringern, für die der Begünstigte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sei.

29 Das vorlegende Gericht schließt nicht aus, dass eine solche durch das nationale Steuerrecht bewirkte Beschränkung den freien Kapitalverkehr nach Art. 56 EG beeinträchtigt, hält die Unterschiede zwischen der hier zu beurteilenden komplexen Steuerregelung und den vom Gerichtshof im Rahmen ähnlicher Fälle bereits geprüften Regelungen aber für zu groß, um ein solches Auslegungsergebnis als offenkundig anzusehen.

30 Daher hat der Verwaltungsgerichtshof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 56 EG dahin auszulegen, dass er einem System der Besteuerung von einer österreichischen Privatstiftung erzielter Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen entgegensteht, das eine steuerliche Belastung der Privatstiftung in Form einer „Zwischensteuer“ zur Sicherung einer inländischen Einfachbesteuerung nur für den Fall vorsieht, dass aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens beim Empfänger von Zuwendungen aus der Privatstiftung eine Entlastung von der an sich auf Zuwendungen lastenden Kapitalertragsteuer erfolgt?

Zur Vorlagefrage

Vorbemerkungen

31 Nach ihrem Wortlaut betrifft die Frage des vorlegenden Gerichts die steuerliche Belastung im Inland ansässiger Privatstiftungen in Form einer Zwischensteuer in dem Fall, dass der Begünstigte einer von einer solchen Stiftung vorgenommenen Zuwendung in Österreich aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit ist, und soll klären, ob Art. 56 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung wie der 2001 im Rahmen der Zwischenbesteuerung von Stiftungen eingeführten, um die es im Ausgangsverfahren geht, entgegensteht.

32 Wie aus den Rn. 7, 11 und 26 bis 28 des vorliegenden Urteils hervorgeht, enthält die Vorlageentscheidung verschiedene Erwägungen zu den Aspekten des Systems der Zwischenbesteuerung, um die es im Ausgangsrechtsstreit geht. Es handelt sich um ein komplexes System, hinsichtlich dessen das vorlegende Gericht seine Frage nach eigenen Angaben gestellt hat und das daher zu berücksichtigen ist, um diese Frage zu erfassen.

33 Bei Betrachtung dieser Erwägungen erweist sich, dass die Fragestellung des vorlegenden Gerichts im Rahmen der Zwischenbesteuerung der Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, die eine im Inland ansässige Privatstiftung innerhalb eines bestimmten Veranlagungszeitraums erzielt hat, das Recht dieser Stiftung betrifft, den Betrag der in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommenen Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen. Dieser Abzug wird nämlich nur gewährt, wenn der Begünstigte der Zuwendung in Österreich steuerpflichtig ist. Dagegen wird er der Stiftung versagt, wenn der Begünstigte der Zuwendung in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Österreich ansässig ist und sich auf ein Doppelbesteuerungsabkommen beruft, um eine Befreiung von der österreichischen Kapitalertragsteuer zu erwirken.

34 Folglich möchte das vorlegende Gericht mit der Vorlagefrage im Wesentlichen wissen, ob Art. 56 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur die Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

35 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verbietet Art. 56 Abs. 1 EG ganz allgemein Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten (Urteile Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 23, und Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 18).

36 Mangels einer Definition des Begriffs „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG im EG-Vertrag hat der Gerichtshof der Nomenklatur des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) (ABl. L 178, S. 5) – auch wenn diese Richtlinie auf die Art. 69 und 70 Abs. 1 EWG-Vertrag (später Art. 69 und 70 Abs. 1 EG-Vertrag, aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) gestützt ist – Hinweischarakter zuerkannt, wobei nach der Einleitung dieses Anhangs die darin enthaltene Liste keine erschöpfende Aufzählung ist. Schenkungen und Stiftungen sind in der Rubrik XI des Anhangs I der Richtlinie 88/361 unter der Überschrift „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ aufgeführt (Urteile Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 24, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 19, und Kommission/Spanien, C-127/12, EU:C:2014:2130, Rn. 52).

37 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die steuerliche Behandlung von Schenkungen unabhängig davon, ob es sich um Geldbeträge, um bewegliche oder um unbewegliche Sachen handelt, unter die Vertragsbestimmungen über den Kapitalverkehr fällt; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen (vgl. in diesem Sinne Urteile Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 27, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 20, und Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, Rn. 18).

38 Das Ausgangsverfahren bezieht sich nicht unmittelbar auf die steuerliche Behandlung von Zuwendungen in dem Sinne, dass Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte und Zuwendungen an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Begünstigte unterschiedlich behandelt würden. Es betrifft die steuerliche Behandlung im Inland ansässiger Privatstiftungen, die unterschiedlich ausfällt, je nachdem, ob die Zuwendungen, die diese Stiftungen an Begünstigte in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat erbringen, bei diesen Begünstigten in Österreich besteuert werden können.

39 In dem Fall, der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt, tätigte die Privatstiftung in den Jahren 2001 und 2002 Zuwendungen u. a. an zwei in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Österreich ansässige Begünstigte. Es handelte sich um Geldzahlungen ohne die geringste Gegenleistung der Begünstigten. Wie die Europäische Kommission zutreffend ausführt, fallen nicht nur die Einbringung des Stiftungsvermögens in die Stiftung bei deren Gründung durch den Stifter, sondern auch die späteren Auszahlungen dieses Vermögens an die Begünstigten unter den Begriff „Kapitalverkehr“ im Sinne des Art. 56 Abs. 1 EG.

40 Daraus folgt, dass eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, in der eine in Österreich ansässige Privatstiftung Zuwendungen an zwei Begünstigte erbringt, von denen der eine in Belgien, der andere in Deutschland ansässig ist, in Bezug auf sowohl das Jahr 2001 als auch das Jahr 2002 unter den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr fällt, der durch Art. 56 Abs. 1 EG vor Beschränkungen geschützt ist.

41 Daher ist zunächst zu prüfen, ob, wie sowohl die Privatstiftung im Ausgangsverfahren als auch die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen beim Gerichtshof geltend machen, eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

42 Die durch § 13 Abs. 3 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung eingeführte Regelung beinhaltet, dass im Inland ansässige Privatstiftungen bezüglich ihres Rechts auf sofortige Ermäßigung der Zwischensteuer unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob die Begünstigten von Zuwendungen, die diese Stiftungen in einem bestimmten Veranlagungszeitraum vornehmen, der österreichischen Kapitalertragsteuer unterliegen.

43 Zwar können, wie die österreichische Regierung geltend macht, unter die Zuwendungen, für die ein solches Recht auf sofortige Ermäßigung oder Erstattung ausgeschlossen ist, auch Zuwendungen an Begünstigte in Österreich fallen, wenn diese von der Kapitalertragsteuer befreit sind, doch fallen darunter vor allem Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Begünstigte, denn diese Zuwendungen werden nach dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Einkünfte im Sinne von Art. 21 Abs. 1 dieses Musterabkommens eingestuft und in Österreich nicht besteuert, da sie dem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats des Begünstigten unterliegen.

44 Wie die Kommission vorträgt, werden diese Vorgänge des Kapitalverkehrs durch die im Ausgangsverfahren anwendbare Regelung des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung beschränkt.

45 Da Zuwendungen einer im Inland ansässigen Privatstiftung an inländische Begünstigte einen Anspruch auf Ermäßigung oder sogar Befreiung von der Zwischensteuer eröffnen, indem sie von der Bemessungsgrundlage dieser Steuer in Abzug gebracht werden können, verfügt diese Stiftung – unter im Übrigen gleichen Bedingungen – dauerhaft über höhere finanzielle Mittel, die sie entweder unmittelbar einsetzen kann, um zusätzliche Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte zu erbringen, oder verwenden kann, um zusätzliche Einkünfte zu erzielen, was es ihr anschließend erlaubt, diesen Begünstigten höhere Zuwendungen zu gewähren.

46 Zudem kann die ungünstige steuerliche Behandlung, die sich im Fall einer Zuwendung an Begünstigte, die durch ein zwischen ihrem Wohnsitzmitgliedstaat und der Republik Österreich bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich von der Entrichtung der Kapitalertragsteuer befreit sind, aus der Anwendung von § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung ergibt, zu einer Beschränkung auf der Ebene der Stiftung selbst führen.

47 Eine Stiftung, die Begünstigte im Inland und weitere in einem anderen Mitgliedstaat hat, wird nämlich davon abgehalten, Zuwendungen an die Begünstigten in einem anderen Mitgliedstaat vorzunehmen. Weil sie im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen keine Steuerermäßigung oder -erstattung in Anspruch nehmen kann, verringert die auf ihre Einkünfte erhobene Zwischensteuer die finanziellen Mittel, über die sie insgesamt verfügt, um Einnahmen zu erzielen und um Zuwendungen an inländische Begünstigte zu erbringen. Dies würde auf der Ebene der Stiftung deren Wahl zwischen den – steuerlich nachteiligen – grenzüberschreitenden Zuwendungen und den – steuerlich günstigeren – rein inländischen Zuwendungen verzerren.

48 Da Zuwendungen an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat für den Stifter zu einer Zwischenbesteuerung der Einkünfte seiner Stiftung zu einem Steuersatz von 12,5 % führen, ist die Gründung einer Privatstiftung mit Begünstigten in einem anderen Mitgliedstaat außerdem von vornherein weniger interessant als die Gründung einer gleichartigen Stiftung, die nur in Österreich Begünstigte hat.

49 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Belastung nicht schwerwiegend oder endgültig zu sein braucht, damit eine steuerliche Regelung als verbotene Beschränkung einer Grundfreiheit angesehen wird.

50 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist auch eine Beschränkung einer Grundfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung nach dem Vertrag untersagt (vgl. in diesem Sinne bezüglich des freien Kapitalverkehrs Urteil Dijkman und Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 42, und bezüglich der Niederlassungsfreiheit Urteile Kommission/Frankreich, C-34/98, EU:C:2000:84, Rn. 49, sowie de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, Rn. 43).

51 Ein Liquiditätsnachteil, der bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt auftritt, kann eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen, wenn dieser Nachteil bei einem rein nationalen Sachverhalt nicht auftritt (vgl. in diesem Sinne Urteile Metallgesellschaft u. a., C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rn. 44, 54 und 76, X und Y, C-436/00, EU:C:2002:704, Rn. 36 und 37, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 26 bis 30, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 36 und 37, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, Rn. 40 bis 43, und Kommission/Deutschland, C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 55 bis 61).

52 Eine unterschiedliche Behandlung bei der Berechnung der Zwischensteuer kann einen Liquiditätsnachteil für eine im Inland ansässige Privatstiftung, die eine Zuwendung an Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat erbringen will, mit sich bringen und somit eine Beschränkung von Grundfreiheiten darstellen, wenn der betreffenden Stiftung bei einem rein nationalen Sachverhalt kein solcher Nachteil entsteht. Der Privatstiftung, um die es im Ausgangsverfahren geht, ist durch ihre Zuwendungen an Begünstigte in Belgien und in Deutschland in den Jahren 2001 und 2002 ein derartiger Liquiditätsnachteil entstanden, der durch die vom UFS akzeptierte Steuergutschrift, mit der ein Teil der für das Jahr 2001 geschuldeten Zwischensteuer auf die für das Jahr 2002 geschuldete Zwischensteuer angerechnet wird, nicht beseitigt wurde.

53 Die Anwendung des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung bewirkt somit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die nach Art. 56 EG grundsätzlich verboten ist.

54 Des Weiteren ist jedoch zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des EG-Vertrags objektiv gerechtfertigt werden kann.

55 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass Art. 56 EG nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG „nicht das Recht der Mitgliedstaaten [berührt], … die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln".

56 Diese Bestimmung ist, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt, eng auszulegen. Sie kann somit nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (Urteile Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 32, und FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 21).

57 Die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Abs. 3 dieses Artikels eingeschränkt, wonach die in Art. 58 Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen [dürfen]". (Urteile Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 33, und FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 22).

58 Daher ist zwischen nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubten Ungleichbehandlungen und nach Abs. 3 dieses Artikels verbotenen Diskriminierungen zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nur dann mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar sein kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Ferner ist die unterschiedliche Behandlung der beiden Kategorien von Zuwendungen nur gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit dieser Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 29, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, Rn. 34, und FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 23).

Zur Vergleichbarkeit der Situationen

59 Die österreichische Regierung macht geltend, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung keine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstelle, da die Situation einer Privatstiftung, die Zuwendungen an Begünstigte vornehme, die in einem Mitgliedstaat ansässig seien, mit dem die Republik Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen nach dem OECD-Musterabkommen geschlossen habe, mit der einer Privatstiftung, die Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte erbringe, objektiv nicht vergleichbar sei.

60 Die Situation einer der österreichischen Besteuerungshoheit uneingeschränkt unterliegenden gebietsansässigen Privatstiftung sei bei Zuwendungen an gebietsfremde Begünstigte allenfalls dann mit der Situation einer solchen Stiftung bei Zuwendungen an gebietsansässige Begünstigte vergleichbar, wenn die Republik Österreich ihre Besteuerungshoheit auf diese Zuwendungen auf Ebene der gebietsfremden Begünstigten uneingeschränkt wahrnehmen könne.

61 Dies werde in aller Regel aber nicht der Fall sein, da die Republik Österreich aufgrund eines dem OECD-Musterabkommen folgenden Doppelbesteuerungsabkommens kein Besteuerungsrecht in Bezug auf Zuwendungen an gebietsfremde Begünstigte habe. Mangels objektiver Vergleichbarkeit der Situationen erscheine es daher in solchen Fällen nicht geboten, den Mechanismus der Entlastung von

der Zwischensteuer auf Ebene der Privatstiftung anzuwenden, der bei Zuwendungen an inländische Begünstigte zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und Gewährleistung einer konsistenten Einmalbesteuerung im Inland gewährt werde.

62 Hierzu ist festzustellen, dass sich diese unterschiedliche Behandlung entgegen dem Vorbringen der österreichischen Regierung nicht dadurch erklärt, dass sich die Stiftung in objektiv unterschiedlichen Situationen befindet.

63 Wie die Kommission mit Blick auf Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG ausführt, handelt es sich nämlich bei der Erbringung von Zuwendungen durch österreichische Privatstiftungen an im Inland ansässige Begünstigte und an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Begünstigte um objektiv vergleichbare Sachverhalte. In beiden Fällen geht es um Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung oder aus durch den Einsatz dieses Vermögens erzielten Vermögensmehrungen.

64 Darüber hinaus hat die Republik Österreich im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen, die sie mit dem Königreich Belgien und mit der Bundesrepublik Deutschland geschlossen hat und die gemäß dem OECD-Musterabkommen jedem Vertragsstaat das ausschließliche Recht einräumen, in seinem Hoheitsgebiet ansässige Begünstigte von Zuwendungen zu besteuern, darauf verzichtet, ihre Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in diesen beiden anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen auszuüben. Sie kann sich daher nicht darauf berufen, dass sich gebietsansässige Privatstiftungen, je nachdem, ob die Begünstigten der von ihnen erbrachten Zuwendungen in Österreich ansässig sind und dort der Besteuerung unterliegen oder ob sie in einem dieser beiden anderen Mitgliedstaaten ansässig sind und nicht ihrer Steuerhoheit unterliegen, in objektiv unterschiedlichen Situationen befinden, um Stiftungen, die eine Zuwendung an die letztgenannten Begünstigten erbringen, mit der Begründung, dass diese Begünstigten nicht ihrer Steuerhoheit unterlägen, mit einer besonderen Steuer zu belegen.

65 Selbst wenn im Übrigen die Begünstigten der von diesen Stiftungen vorgenommenen Zuwendungen ebenfalls zu berücksichtigen wären, ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass mit der Regelung der Zwischensteuer, um der Tendenz der Privatstiftungen zur Thesaurierung entgegenzuwirken, auf der Ebene der Privatstiftung eine Besteuerung nach Art einer „Schedulensteuer“ eingeführt und der zu erhebenden Zwischensteuer dabei nur ein vorläufiger Charakter verliehen werden sollte. Gemäß ihrer Qualifizierung als „Zwischensteuer“ sollte diese Steuer spätestens bei Auflösung der Privatstiftung vollständig erstattet werden, da sie zugunsten der Stiftung eine Steuergutschrift über die von der Stiftung als Zwischensteuer gezahlten Beträge auslöste. Der Wohnsitz des Empfängers der Zuwendung spielte in diesem Zusammenhang keine Rolle.

Zum Vorliegen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses

66 Schließlich ist zu untersuchen, ob die Beschränkung des Kapitalverkehrs, die sich aus einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen ergibt, durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt werden kann.

67 Erstens ist zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren fragliche unterschiedliche Behandlung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein kann, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, wie die österreichische Regierung vorträgt.

68 Insoweit ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel ist. Zum anderen bleiben die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt, insbesondere zur Beseitigung der

Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (Urteile DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, Rn. 46 und 47, Kommission/Deutschland, C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 64, und Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 40).

69 Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens greift diese Rechtfertigung jedoch nicht.

70 Eine Rechtfertigung mit der Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, kann u. a. dann anerkannt werden, wenn mit der betreffenden Steuerregelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. in diesem Sinne Urteile Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 42, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 54, und Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, Rn. 66).

71 Im vorliegenden Fall wurde, wie bereits in Rn. 64 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Frage der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Belgien einerseits sowie der Bundesrepublik Deutschland andererseits in den mit diesen beiden Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen geregelt, die gemäß dem OECD-Musterabkommen das ausschließliche Recht jedes Vertragsstaats begründen, die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Begünstigten von Zuwendungen zu besteuern. Mit anderen Worten kann sich die Republik Österreich, da sie in diesen Abkommen darauf verzichtet hat, ihre Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in diesen beiden anderen Mitgliedstaaten ansässige Personen auszuüben, nicht auf die ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit berufen, um Stiftungen, die eine Zuwendung an diese Personen erbringen, mit einer besonderen Steuer zu belegen, weil diese Personen nicht ihrer Steuerhoheit unterlägen. Die Republik Österreich hat somit die Aufteilung der Steuerhoheit, wie sie sich aus den Vereinbarungen der mit dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, freiwillig akzeptiert.

72 In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens wird die Privatstiftung ohne die Möglichkeit eines Abzugs oder einer Erstattung für eine erbrachte Zuwendung besteuert, wenn der Begünstigte dieser Zuwendung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht der österreichischen Kapitalertragsteuer unterliegt. Die österreichische Regierung trägt vor, dass die beschränkenden Wirkungen des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung damit gerechtfertigt werden könnten, dass diese Bestimmung die Einmalbesteuerung bestimmter, von einer Privatstiftung in Österreich erzielter Kapitalerträge und Einkünfte aus Beteiligungen gewährleisten solle.

73 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in mehreren Rechtssachen, in denen es darum ging, dass sich ein Mitgliedstaat bemühte, die Unmöglichkeit, einen Steuerpflichtigen zu besteuern, dadurch auszugleichen, dass er einen anderen Steuerpflichtigen zur Steuer heranzog, u. a. in den Rechtssachen, in denen die Urteile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) und Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559) ergingen, die Gründe geprüft hat, die angeführt wurden, um die mit der fraglichen nationalen Regelung verbundene Beschränkung zu rechtfertigen, insbesondere das Argument, dass die Regelung dazu diene, die Einmalbesteuerung bestimmter Einkünfte in dem Mitgliedstaat zu gewährleisten. In keiner dieser Rechtssachen hat der Gerichtshof jedoch einen Grundsatz der Einmalbesteuerung als eigenständige Rechtfertigung anerkannt.

74 Im Übrigen hat der Gerichtshof in Rn. 51 des Urteils Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), in dem es um eine steuerliche Behandlung betreffend die Körperschaftsteuer und die Berücksichtigung von Verlusten ging, ausgeführt, dass der Umstand, dass nach einem Doppelbesteuerungsabkommen die Gewinne einer in einem Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte allein in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind und folglich der andere Mitgliedstaat, der Partei des Abkommens ist, seine

Steuerbefugnis nicht in Bezug auf die Gewinne der genannten Betriebsstätte ausüben kann, nicht systematisch jede Weigerung rechtfertigen kann, dem im letztgenannten Mitgliedstaat niedergelassenen Stammhaus der Betriebsstätte einen Vorteil zu gewähren.

75 Eine solche Weigerung liefe nämlich darauf hinaus, eine unterschiedliche Behandlung allein mit der Begründung zu rechtfertigen, dass eine in einem Mitgliedstaat gelegene Gesellschaft eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hat, die dem Mitgliedstaat keine Steuereinnahmen verschaffen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

76 In gleicher Weise hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Vorteil, der aus der geringen steuerlichen Belastung einer Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Muttergesellschaft gegründet wurde, resultiert, als solcher dem letztgenannten Mitgliedstaat nicht das Recht gibt, diesen Vorteil durch eine weniger günstige steuerliche Behandlung der Muttergesellschaft auszugleichen. Die Notwendigkeit, einen Steuerausfall zu vermeiden, gehört außerdem weder zu den in Art. 46 Abs. 1 EG genannten Gründen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 49).

77 Diese Erwägungen sind auch im Rahmen des Ausgangsverfahrens insoweit relevant, als die Stiftungen steuerlich unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob die erbrachten Zuwendungen zu einer Besteuerung der Begünstigten in Österreich geführt haben.

78 Jedenfalls ist hinsichtlich der Zuwendungen an ausländische Begünstigte im Sinne des § 13 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung festzustellen, dass die Zwischenbesteuerung der inländischen Privatstiftung nicht die Einmalbesteuerung der im ersten Satz dieser Vorschrift genannten Einkünfte gewährleistet.

79 Wie in Rn. 28 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ergibt sich nämlich aus der Vorlageentscheidung, dass diese Besteuerung der Privatstiftung nicht endgültig ist. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts mildert die im Ausgangsrechtsstreit fragliche Regelung der Zwischenbesteuerung, die auf der Ebene der Stiftung Anwendung findet, das durch das Doppelbesteuerungsabkommen auf der Ebene des Begünstigten geschaffene Problem bloß ab und beseitigt es nicht zur Gänze, weil die Stiftung nicht endgültig besteuert, sondern ihr nur eine Abgabe auferlegt werde, die gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 in der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 geänderten Fassung spätestens bei Auflösung der Stiftung gutzuschreiben sei.

80 Zweitens kann die im Ausgangsverfahren streitige unterschiedliche Behandlung auch nicht durch die Notwendigkeit, die Kohärenz der nationalen Steuerregelung zu wahren, gerechtfertigt werden.

81 Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen ist, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss (vgl. in diesem Sinne Urteile Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 43 und 44, Kommission/Deutschland, C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 55, und Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 47).

82 An einem solchen unmittelbaren Zusammenhang fehlt es im vorliegenden Fall aus mehreren Gründen.

83 Zunächst besteht dieser unmittelbare Zusammenhang u. a. dann nicht, wenn es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger geht (vgl. in diesem Sinne Urteile DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, Rn. 47, und Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 49). Dies ist hier der Fall, da der Abzug des Betrags, der

den Zuwendungen entspricht, die von der der Zwischensteuer unterliegenden Privatstiftung erbracht wurden, und die Besteuerung dieser Zuwendungen bei ihrem Begünstigten zwangsläufig verschiedene Steuerpflichtige betreffen.

84 Wie die Kommission ausgeführt hat, erleidet zudem die Privatstiftung durch die Zwischensteuer nur einen vorübergehenden Steuernachteil, während der Steuervorteil des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Begünstigten in einer dauerhaften Befreiung von der österreichischen Kapitalertragsteuer besteht, deren genauer Umfang außerdem je nach Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich sein kann.

85 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 56 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur die Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.

Kosten

86 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 56 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der eine im Inland ansässige Privatstiftung im Rahmen der Zwischenbesteuerung der von ihr erzielten Kapitalerträge und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen nur die Zuwendungen von ihrer Steuerbemessungsgrundlage für einen bestimmten Veranlagungszeitraum in Abzug bringen darf, die in diesem Veranlagungszeitraum vorgenommen und im Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung bei den Begünstigten dieser Zuwendungen besteuert wurden, während diese nationale Steuerregelung einen derartigen Abzug ausschließt, wenn der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und in dem Mitgliedstaat der Besteuerung der Stiftung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer, der die Zuwendungen grundsätzlich unterliegen, befreit ist.

Unterschriften