Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

17 päivänä syyskuuta 2015 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Pääomien vapaa liikkuvuus — EY 56 artikla — Kotimaisen säätiön saamien pääomatulojen ja yhtiöosuuksien myynnistä saamien tulojen väliaikainen verottaminen — Kielto vähentää veron määräytymisperusteesta lahjoituksia, jotka on tehty ulkomailla asuville lahjoituksensaajille, joita ei kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla veroteta säätiön verotusjäsenvaltiossa

Asiassa C-589/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt 23.10.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.11.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienin

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Vajda, A. Rosas (esittelevä tuomari), E. Juhász ja D. Šváby,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.1.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Itävallan hallitus, asiamiehinään C. Pesendorfer, J. Bauer ja M. Klamert,

— Euroopan komissio, asiamiehinään A. Cordewener, W. Roels ja M. Wasmeier,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 56 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (jäljempänä yksityinen säätiö) on valittanut Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienin (riippumaton veroasioita käsittelevä tuomioistuin, Wienin yksikkö; jäljempänä UFS) päätöksestä, jolla evättiin ensin mainitulta oikeus ottaa huomioon muissa jäsenvaltioissa asuville lahjoituksensaajille tehdyt lahjoitukset laskettaessa veroa, jota yksityiseltä säätiöltä kannettiin verovuosilta 2001 ja 2002.

Itävallan oikeus

3 Pääasiassa merkityksellinen Itävallan säännöstö koskee yksityisten säätiöiden vuosien 2001 ja 2002 verotusta.

Yksityisten säätiöiden verotusjärjestelmä ennen vuotta 2001

4 Itävallan lainsäätäjä sisällytti yksityiset säätiöt (Privatstiftungen) lainsäädäntöönsä vuonna 1993 yksityisistä säätiöistä antamallaan lailla (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Yksityiset säätiöt ovat yhteisöverotuksessa verovelvollisia. Vuoden 2000 loppuun voimassa olleen säännöstön nojalla yksityisen säätiön saamat pääomatulot ja yhtiöosuuksien myynnistä saamat tulot oli kuitenkin yleensä vapautettu yhteisöverosta säätiön tasolla. Verotus tapahtui hetkellä, jolloin säätiön tulot siirrettiin lahjoituksensaajille säätiön myöntäminä lahjoituksina. Vuoden 1988 tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG 1988) 27 §:n 1 momentin 7 kohdan nojalla näitä lahjoituksia pidettiin lahjoituksensaajan pääomatuloina, joista lahjoituksenantaja pidätti 25 prosentin pääomatuloveron.

Yksityisten säätiöiden verotusjärjestelmä vuosina 2001–2004

6 Yksityisten säätiöiden verotusjärjestelmää muutettiin vuodesta 2001 lähtien vuoden 2001 talousarvion saatelailla (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000) muun muassa sisällyttämällä vuoden 1988 yhteisöverolakiin (Körperschaftsteuergesetz 1988, jäljempänä KStG 1988) useita uusia säännöksiä.

7 Vuoden 2001 talousarvion saatelakia koskevan hallituksen esityksen mukaan näillä säännöksillä pyrittiin ensisijaisesti vähentämään yksityisten säätiöiden tuohon saakka nauttimaa yleistä yhteisöverovapautusta ja kantamaan välittömästi yksityisiltä säätiöiltä pääomatuloista ja yhtiöosuuksien myynnistä saatavista tuloista veroa eriytetyn verotuksen mukaisella alennetulla verokannalla. Tämä välitön alennetun verokannan mukainen vero luokiteltiin väliaikaiseksi veroksi (Zwischensteuer, jäljempänä väliaikainen vero).

8 KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yksityisten säätiöiden, jotka eivät kuulu 5 §:n 6 tai 7 kohdan tai 7 §:n 3 momentin soveltamisalaan, puhtaan tulon tai nettotulon määrittämisen yhteydessä ei oteta huomioon vaan verotetaan 22 §:n 3 momentin mukaisesti erikseen seuraavia:

1. Kotimaiset ja ulkomaiset pääomatulot

   — rahatalletuksista ja muista luottolaitossaatavista ([EStG 1988:n] 93 §:n 2 momentin 3 kohta)

— [EStG 1988:n] 93 §:n 3 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuista saamisarvopapereista, kun niitä tarjotaan liikkeelle laskettaessa sekä oikeudellisesti että tosiasiallisesti määrittämättömälle henkilöryhmälle

— [EStG 1988:n] 93 §:n 3 momentin 4 ja 5 kohdassa tarkoitetuista saamisarvopapereista, sikäli kuin nämä pääomatulot kuuluvat [EStG 1988:n] 27 §:ssä tarkoitettuihin pääomatuloihin.

2. [EStG 1988:n] 31 §:ssä tarkoitetut yhtiöosuuksien myynnistä saadut tulot, sikäli kuin ei sovelleta 4 momenttia.

Pääomatuloja ja yhtiöosuuksien myynnistä saatuja tuloja ei veroteta (22 §:n 3 momentti) siltä osin kuin verokauden aikana on annettu [EStG 1988:n] 27 §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuja lahjoituksia ja niistä on pidätetty tulon lähteellä pääomatulovero eikä pääomatuloverosta saada vapautusta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn verosopimuksen nojalla.”

9 KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 22 §:n 3 momentin mukaan yksityisen säätiön KStG 1988:n 13 §:n 3 momentin mukaisesti verotettavista pääomatuloista ja muista tuloista kannettiin 12,5 prosentin yhteisövero.

10 KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 24 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhteisövero, joka kannetaan 13 §:n 3 ja 4 momentissa tarkoitetuista verotettavista pääomatuloista ja muista tuloista, on hyvitettävä verotuspäätöksessä seuraavien säännösten mukaisesti:

1. Yhteisövero on vahvistettu ja maksettu toimitetun verotuksen perusteella veroilmoituksen jättämisen yhteydessä.

2. Yksityinen säätiö antaa [EStG 1988:n] 27 §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuja lahjoituksia, jotka eivät ole johtaneet 13 §:n 3 momentin viimeisen virkkeen mukaiseen verottamatta jättämiseen.

3. Hyvitys on 12,5 prosenttia siitä veron määräytymisperusteesta, jonka perusteella lahjoitusten pääomatulovero pidätetään.

4. Yksityinen säätiö ylläpitää todiste- tai näyttötiliä, johon kirjataan jatkuvasti vuosittainen yhteisövero, hyvitetyt summat ja hyvitykseen oikeuttava jäännössumma.

5. Jos yksityinen säätiö puretaan, purkamisajankohtana hyvitykseen oikeuttava summa on hyvitettävä kokonaisuudessaan.”

Täsmennyksiä väliaikaisen verotuksen järjestelmästä Itävallan oikeudessa

11 Vuoden 2001 talousarvion saatelakia koskevassa hallituksen esityksessä, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lainaa, todetaan väliaikaisesta verosta seuraavaa:

”– – vuodesta 2001 lähtien [t]alletuksista ja saamisarvopapereista saatuihin korkotuloihin sovelletaan eräänlaista väliaikaista verotusta, joka tapahtuu erityisellä alennetulla verokannalla. Verotus alkaa tulojen kertymisen myötä. Jos yksityinen säätiö antaa (myöhemmin) lahjoituksia, sovelletaan kuitenkin täsmällisempien lainsäännösten mukaista hyvitystä. Annettujen lahjoitusten suuruus ei täten muuta kokonaisverorasitusta.

Järjestelmä pannaan täytäntöön lainmuutoksilla kahdella alueella. Ensinnäkin KStG 1988:n 13 §:n 2 momentin vapautussäännöksiä mukautetaan vastaavasti. Tähän asti vapautettujen korkotulojen verotus toimitetaan ilmoituksen perusteella jälkikäteen eriytetyn verotuksen mukaisella alennetulla 12,5 prosentin verokannalla (ks. KStG 1988:n 13 §:n 3 momentti). Veroa ei kanneta, jos korkotulot jaetaan lahjoituksina niiden saamisvuonna. Toiseksi KStG 1988:n 24 §:n 5 momentissa säädetään tämän alennetun veron hyvittämisestä. Hyvitys myönnetään ilmoituksen perusteella jälkikäteen. Veronhyvitys edellyttää ensinnäkin, että alennettu vero on jo tosiasiallisesti maksettu veroilmoituksen jättämisajankohtana. Toiseksi on oltava kyse lahjoituksista, joista on pidätetty pääomatulovero. Hyvityksen määrä on alennettua verokantaa vastaava 12,5 prosenttia lahjoitussummasta. Muotoseikkoja koskevat vaatimukset edellyttävät sellaisen todiste- tai näyttötilin pitämistä, josta käyvät ilmi hyvitykseen oikeuttavien summien kehitys ja tilanne.

Esimerkki: yksityinen säätiö saa vuonna 2001 korkotuloa 2 miljoonaa Itävallan shillinkiä (ATS). Lahjoituksia jaetaan tuona vuonna 500 000 ATS:n arvosta. Väliaikainen 12,5 prosentin vero kannetaan 1,5 miljoonasta ATS:stä, eli veron määrä on 187 500 ATS:ä. Vuonna 2002 saadaan 2,5 miljoonan ATS:n korkotulot. Tuona vuonna ei jaeta lahjoituksia. Väliaikainen vero vuonna 2002 on 312 500 ATS:ä. Vuonna 2003 korkotulot ovat 2 miljoonaa ATS:ä ja lahjoitukset 2,1 miljoonaa ATS:ä. Kyseisenä vuonna ei kanneta väliaikaista veroa. Vuosina 2001 ja 2002 kertyneiden väliaikaisten verojen perusteella hyvitetään 12,5 prosenttia 100 000 ATS:stä eli 12 500 ATS:ä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Itävallan oikeuden mukaan perustettu yksityinen säätiö sai vuosina 2001 ja 2002 pääomatuloja ja yhtiöosuuksien myynnistä saatuja tuloja, jotka kuuluivat KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen soveltamisalaan. Näiden kahden vuoden aikana yksityinen säätiö teki samanaikaisesti lahjoituksia eräälle Belgiassa asuvalle henkilölle ja eräälle Saksassa asuvalle henkilölle.

13 Näiden molempien vuosien aikana yksityinen säätiö pidätti 25 prosentin pääomatuloveron, josta näiden lahjoitusten saajat ovat tulon lähteellä verovelvollisia, ja tilitti sen Itävallan verohallinnolle.

14 Molemmat ulkomaiset lahjoituksensaajat hakivat sittemmin kuitenkin Itävallan verohallinnolta palautusta lahjoituksista kannetusta pääomatuloverosta vedoten Itävallan tasavallan ja heidän asuinvaltioidensa välisiin voimassa oleviin kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehtyihin sopimuksiin. Belgiassa asuvan lahjoituksensaajan tekemät hakemukset koskivat vuosia 2001 ja 2002, ja hän sai palautuksena kaiken itävaltalaisen pääomatuloveron, joka oli pidätetty lähteellä hänen saamistaan lahjoituksista. Saksassa asuva lahjoituksensaaja teki hakemuksen ainoastaan vuodelta 2001, ja myös hän sai palautuksena tämän vuoden pääomatuloveron.

15 Vuosien 2001 ja 2002 yhteisöveroilmoituksissaan yksityinen säätiö vähensi pääomatulojen ja luovutusvoittojen, jotka lähtökohtaisesti kuuluivat KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla ”väliaikaisen verotuksen” piiriin, veron määräytymisperusteesta edellä mainituille kahdelle lahjoituksensaajalle kyseisinä vuosina tekemänsä lahjoitukset. Koska näiden lahjoitusten määrä ylitti pääomatulojen ja luovutusvoittojen määrän, yksityinen säätiö ilmoitti verotettavana tulonaan 0 euroa, minkä johdosta sen ei olisi tullut maksaa veroa lainkaan.

16 Toimivaltainen verovirasto (Finanzamt) katsoi kuitenkin, ettei lahjoituksensaajille myönnettyjä lahjoituksia voitu vähentää KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla verotettavien tulojen määrästä, koska edellä mainitut lahjoituksensaajat olivat saaneet vapautuksen pääomatuloverosta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla. Näin ollen verovirasto sovelsi vuosina 2001

ja 2002 saatuihin pääomatuloihin ja yhtiöosuuksien myynnistä saatuihin tuloihin KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 22 §:n 3 momentin nojalla 12,5 prosentin suuruista väliaikaista veroa.

17 Yksityinen säätiö valitti UFS:ään saamistaan vuosien 2001 ja 2002 yhteisöveroa koskevista verotuspäätöksistä.

18 Yksityinen säätiö väitti UFS:ssä toissijaisesti, että sille pitäisi myöntää seuraaville vuosille aiemmin maksettua väliaikaista veroa vastaava veronhyvitys KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 24 §:n 5 momentin nojalla.

19 UFS vahvisti 10.6.2010 antamallaan ratkaisulla yksityiseltä säätiöltä kannetun, tuolloin sovelletun 12,5 prosentin suuruisen väliaikaisen veron, jonka määräytymisperusteesta ei vähennetty Belgiassa ja Saksassa asuville lahjoituksensaajille vuonna 2001 ja Belgiassa asuvalle lahjoituksensaajalle vuonna 2002 annettuja lahjoituksia.

20 UFS vahvisti veroviraston näkemyksen ja katsoi lahjoituksista, että pääomatuloverosta oli myönnetty vapautus kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehtyjen sopimusten nojalla, eikä näitä lahjoituksia voida tämän johdosta vähentää väliaikaisen veron määräytymisperusteesta.

21 UFS sitä vastoin hyväksyi osittain yksityisen säätiön toissijaisen vaatimuksen siitä, että KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 24 §:n 5 momentin nojalla myönnetään vuodelta 2001 maksetun väliaikaisen veron perusteella jälkikäteinen veronhyvitys verovuoden 2002 yhteisöverotuksessa. UFS katsoi, että Belgiassa asuvalle lahjoituksensaajalle vuonna 2002 annetut lahjoitukset antoivat yksityiselle säätiölle oikeuden tällaiseen osittaiseen veronhyvitykseen.

22 Yksityinen säätiö valitti UFS:n ratkaisusta Verwaltungsgerichtshofiin (korkein hallintotuomioistuin).

23 Yksityinen säätiö väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että on EY 56 artiklassa vahvistetun pääomien vapaan liikkuvuuden vastaista evätä lahjoitusten, joiden lahjoituksensaajat ovat saaneet vapautuksen pääomatuloverosta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen johdosta, vähentäminen väliaikaisen veron määräytymisperusteesta, vaikka UFS myöntääkin, että tämän luontoisten lahjoitusten antaminen seuraavina vuosina voi antaa oikeuden veronhyvityksiin.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka on jo katsonut, että säätiöiden myöntämät rajat ylittävät lahjoitukset ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä, pitää erittäin todennäköisenä, että yksityisen säätiön verottaminen ainoastaan silloin, kun lahjoituksia myönnetään ulkomaisille lahjoituksensaajille, ja sen verottamatta jättäminen kotimaisille lahjoituksensaajille annetuista lahjoituksista, kuten verovirasto ja UFS ovat päättäneet tehdä pääasiassa, merkitsee pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, koska tällainen toimenpide on omiaan saattamaan tällaisten rajat ylittävien järjestelmien luomisen vähemmän houkuttelevaksi ja koska kyseisen liikkumisvapauden periaatteen mukaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen on lähtökohtaisesti kiellettyä.

25 Samainen tuomioistuin huomauttaa, että KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentilla luodun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen mahdollisen oikeuttamisen tutkiminen on hankalaa siitä syystä, ettei lainvalmisteluasiakirjoissa mainita mitään tällä poissulkemisella tavoitellusta päämäärästä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tästä, että väliaikaisen verotuksen järjestelmän tarkoituksena oli helpottaa kahta kotimaisten yksityisten säätiöiden verotusjärjestelmään liittyvää ongelmaa. Ensimmäinen näistä ongelmista liittyi mahdollisuuteen pitää varat säätiössä yhteisöverosta vapaasti, koska vuoden 2000 loppuun asti säätiöiden pääomatuloja ja yhtiöosuuksien luovutuksesta saatuja tuloja ei verotettu. Toinen ongelma liittyi siihen, että Itävallassa ei ollut oikeutta verottaa

ulkomailla asuville lahjoituksensaajille tehtyjä lahjoituksia, koska verotusoikeus näistä lahjoituksista oli kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla yksinomaan lahjoituksensaajan asuinvaltiolla.

27 Koska väliaikainen vero on maksettava, vaikka lahjoitus on tehty, väliaikaisen verotuksen järjestelmä auttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan käsiteltävässä asiassa lieventämään tässä verotusjärjestelmässä ilmenevän edellä mainitun jälkimmäisen ongelman – eli Itävallassa verottamatta jättämisen – aiheuttamia vaikutuksia.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin viimeisellä virkkeellä ainoastaan lievennettiin tätä ongelmaa muttei poistettu sitä kokonaan, koska säätiötä ei veroteta lopullisesti vaan siltä pidätetään ainoastaan sellainen väliaikainen vero, josta on KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna, 24 §:n 5 momentin mukaan myönnettävä veronhyvitys ja joka on palautettava kokonaan viimeistään säätiötä purettaessa. Kyseinen säätiö ei kuitenkaan voi ennen tämän veronhyvityksen myöntämistä vähentää veron määräytymisperusteestaan lahjoituksia, joiden saajat ovat saaneet verovapautuksen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei sulje pois sitä, että kansallisella verolainsäädännöllä luodulla tällaisella rajoituksella saatetaan loukata EY 56 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaata liikkuvuutta, mutta se katsoo, että nyt käsiteltävän monimutkaisen järjestelmän ja niiden järjestelmien, joita unionin tuomioistuin on jo samankaltaisissa asioissa tutkinut, väliset erot ovat liian suuria, jotta tällaista tulkintatulosta voitaisiin pitää ilmeisenä.

30 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä järjestelmälle, jossa verotetaan yksityisen itävaltalaisen säätiön saamia pääomatuloja ja yhtiöosuuksien myynnistä saamia tuloja ja jossa säädetään yksityisen säätiön verottamisesta ’väliaikaisella verolla’, jolla varmistetaan tulojen verottaminen yhteen kertaan Itävallassa, ainoastaan siinä tapauksessa, että yksityiseltä säätiöltä lahjoituksia saava on vapautettu kyseisistä lahjoituksista lähtökohtaisesti perittävästä pääomatuloverosta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavia huomautuksia

31 Sanamuotonsa perusteella kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee väliaikaisen veron kantamista kotimaisilta yksityisiltä säätiöiltä, kun tällaisen säätiön antaman lahjoituksen saaja on vapautettu verosta Itävallassa kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, ja sillä pyritään selvittämään, onko EY 56 artiklaa tulkittava niin, että se on esteenä sen kaltaiselle järjestelmälle, josta on säädetty säätiöiden väliaikaisessa verotuksessa vuodesta 2001 lähtien ja joka pääasiassa on kyseessä.

32 Kuten tämän tuomion 7, 11 ja 26–28 kohdasta ilmenee, ennakkoratkaisupyynnössä on useita pohdintoja, jotka koskevat pääasiassa kyseessä olevaa väliaikaisen verotuksen järjestelmää, joka on monimutkainen järjestelmä, josta kansallinen tuomioistuin toteaa esittäneensä kysymyksensä ja joka on näin otettava huomioon tätä kysymystä arvioitaessa.

33 Näiden pohdintojen valossa on selvää, että kansallisen tuomioistuimen tiedustelut koskevat – sellaisen väliaikaisen verotuksen järjestelmässä, joka kohdistuu pääomatuloihin ja yhtiöosuuksien myynnistä saatuihin tuloihin, joita kotimainen yksityinen säätiö on saanut tietyn verotusjakson aikana – tällaisella säätiöllä olevaa oikeutta vähentää veron määräytymisperusteestaan saman verotusjakson aikana tehtyjen lahjoitusten määrä. Tämä vähennysoikeus nimittäin myönnetään vain, jos lahjoituksen saajaa verotetaan Itävallassa. Säätiöltä sitä vastoin evätään tällainen vähennysoikeus, jos lahjoituksen saaja asuu muussa jäsenvaltiossa kuin Itävallan tasavallassa ja vetoaa kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehtyyn sopimukseen saadakseen vapautuksen Itävallan pääomatuloverosta.

34 Täten kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko EY 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka mukaan väliaikaisen verotuksen järjestelmässä, joka kohdistuu kotimaisen yksityisen säätiön saamiin pääomatuloihin ja yhtiöosuuksien myynnistä saamiin tuloihin, kyseisellä säätiöllä on oikeus vähentää tietyn verotusjakson veron määräytymisperusteestaan vain tuona samana verotusjaksona tehdyt lahjoitukset, joiden saajia on verotettu säätiön verotusjäsenvaltiossa, kun taas kyseisessä kansallisessa verolainsäädännössä evätään tällainen vähennys, jos lahjoituksensaaja asuu muussa jäsenvaltiossa ja on säätiön verotusjäsenvaltiossa vapautettu lahjoituksista lähtökohtaisesti kannettavasta verosta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

35 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä (tuomio Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 23 kohta ja tuomio Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 18 kohta).

36 Koska EY:n perustamissopimuksessa ei määritellä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden käsitettä, oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 67 artiklan [kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteenä I olevalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan (joista on tullut EY:n perustamissopimuksen 69 artikla ja 70 artiklan 1 kohta, jotka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) nojalla, ja on selvää, että tämän liitteen johdannon mukaisesti siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä. Lahjat ja lahjoitukset mainitaan kyseisessä liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alla (tuomio Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 24 kohta; tuomio Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 19 kohta ja tuomio komissio v. Espanja, C-127/12, EU:C:2014:2130, 52 kohta).

37 Oikeuskäytännössä on jo katsottu, että rahana taikka kiinteänä tai irtaimena omaisuutena annettujen lahjoitusten verotuksellinen kohtelu kuuluu pääomanliikkeitä koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan lukuun ottamatta niitä tapauksia, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. vastaavasti tuomio Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 27 kohta; tuomio Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 20 kohta ja tuomio Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, 18 kohta).

38 Pääasian oikeudenkäynti ei koske suoraan lahjoitusten verokohtelua sikäli kuin sillä tarkoitetaan maassa asuville ja ulkomailla asuville lahjoituksensaajille annettujen lahjoitusten erilaista verokohtelua. Oikeudenkäynti koskee kotimaisten yksityisten säätiöiden verokohtelua, joka on erilainen sen mukaan, verotetaanko säätiön Itävallassa tai muussa jäsenvaltiossa asuville lahjoituksensaajille antamia lahjoituksia näiden lahjoituksensaajien verotuksessa Itävallassa.

39 Yksityinen säätiö antoi pääasiassa vuosina 2001 ja 2002 lahjoituksia muun muassa kahdelle lahjoituksensaajalle, jotka asuivat muussa jäsenvaltiossa kuin Itävallassa. Kyse oli rahallisista suorituksista, joihin ei liittynyt mitään lahjoituksensaajien vastasuoritusta. Kuten Euroopan komissio

perustellusti huomauttaa, EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden käsitteen piiriin kuuluvat sekä omaisuuden alkuperäinen luovuttaminen säätiöön sen perustajan toimesta että säätiövarallisuudesta sittemmin lahjoituksensaajille tehtävät suoritukset.

40 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tilanne, jossa Itävaltaan sijoittautunut yksityinen säätiö antaa lahjoituksia Belgiassa ja Saksassa asuville kahdelle lahjoituksensaajalle, kuuluu sekä vuoden 2001 että vuoden 2002 osalta kansainvälisten pääomanliikkeiden käsitteen piiriin, ja tällaiset pääomanliikkeet ovat EY 56 artiklan 1 kohdan nojalla suojattuja kaikilta rajoituksilta.

41 Näin ollen on aivan aluksi tutkittava, muodostaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomanliikkeiden rajoituksen, kuten yksityinen säätiö on väittänyt pääasian oikeudenkäynnissä ja Euroopan komissio on esittänyt unionin tuomioistuimessa esittämissään kirjallisissa huomautuksissa.

42 KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentilla käyttöön otettu järjestelmä merkitsee kotimaisten yksityisten säätiöiden erilaista kohtelua sen suhteen, onko niillä oikeutta välittömään vähennykseen väliaikaisesta verosta, riippuen siitä, ovatko näiden säätiöiden tietyn verovuoden aikana tekemien lahjoitusten saajat verovelvollisia Itävallan pääomatuloverotuksessa.

43 Vaikka, kuten Itävallan hallitus väittää, lahjoituksiin, joiden johdosta oikeutta tällaiseen välittömään vähennykseen tai palautukseen ei ole, voi kuulua myös lahjoituksia Itävallassa asuville lahjoituksensaajille, mikäli nämä ovat vapautettuja pääomatuloverosta, tällaisiin lahjoituksiin kuuluvat erityisesti lahjoitukset ulkomaisille lahjoituksensaajille, koska taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä koskevan malliverosopimuksen mukaisesti lahjoituksia pidetään kyseisen malliverosopimuksen 21 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettuina tuloina eikä niitä veroteta Itävallassa, sillä ne kuuluvat lahjoituksensaajan asuinvaltion yksinomaisen verotusvallan piiriin.

44 Kuten komissio väittää, pääasiassa sovellettavalla KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin viimeisessä virkkeessä olevalla säännöllä rajoitetaan näitä pääomanliikkeitä.

45 Koska kotimaisen yksityisen säätiön kotimaisille lahjoituksensaajille myöntämät lahjoitukset antavat oikeuden vähennykseen – tai jopa vapautukseen – väliaikaisesta verosta, koska tällaiset lahjoitukset voidaan vähentää kyseisen veron määräytymisperusteesta, muiden olosuhteiden pysyessä muuttumattomina mainitulla säätiöllä on pysyvästi käytettävissään enemmän taloudellisia resursseja, jotka se voi käyttää joko välittömästi antaakseen lisää lahjoituksia kotimaisille lahjoituksensaajille tai saadakseen lisätuloja, minkä ansiosta se voi sittemmin antaa suurempia lahjoituksia näille samaisille lahjoituksensaajille.

46 KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin viimeisen virkkeen soveltamisesta aiheutuva epäedullinen verokohtelu tilanteissa, joissa lahjoituksia annetaan lahjoituksensaajille, jotka on vapautettu pääomatuloveron maksamisesta Itävallassa heidän asuinjäsenvaltionsa ja Itävallan tasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä koskevan sopimuksen johdosta, voi lisäksi johtaa rajoitukseen itse säätiön tasolla.

47 Säätiö, jonka lahjoituksensaajista jotkut asuvat kotimaassa ja toiset muussa jäsenvaltiossa, voi luopua tekemästä lahjoituksia viimeksi mainituille, koska siitä syystä, että se ei voi saada edukseen näihin lahjoituksiin liittyvää verovähennystä tai veron palautusta, sen tuloista kannettava väliaikainen vero alentaa niitä taloudellisia resursseja, jotka sillä kokonaisuudessaan on käytettävissään sekä tulojen hankkimiseksi että lahjoitusten antamiseksi kotimaisille lahjoituksensaajille. Tästä seuraisi säätiön tasolla vääristymä valinnassa, jonka se tekee verotuksellisesti epäedullisten kansainvälisten lahjoitusten ja verotuksellisesti edullisempien puhtaasti kotimaisten lahjoitusten välillä.

48 Koska muissa jäsenvaltioissa asuville lahjoituksensaajille annettavat lahjoitukset johtavat säätiön tulojen 12,5 prosentin suuruiseen väliaikaiseen verottamiseen, sellaisen yksityisen säätiön perustaminen, jolla on muussa jäsenvaltiossa asuvia lahjoituksensaajia, on säätiön perustajalle lisäksi jo alun perin vähemmän houkuttelevaa kuin sellaisen vastaavanlaisen säätiön perustaminen, jolla on ainoastaan Itävallassa asuvia lahjoituksensaajia.

49 Tässä yhteydessä on korostettava, ettei verorasituksen tarvitse olla raskas tai lopullinen, jotta verolainsäädännön katsottaisiin sisältävän perusvapauden kielletyn rajoituksen.

50 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksessa kielletään perusvapauden ulottuvuudeltaan vähäinenkin tai vähämerkityksinen rajoittaminen (ks. vastaavasti pääomien vapaasta liikkuvuudesta tuomio Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, 42 kohta; sijoittautumisvapaudesta tuomio komissio v. Ranska, C-34/98, EU:C:2000:84, 49 kohta ja tuomio de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, 43 kohta).

51 Rajat ylittävässä tilanteessa syntyvä kassatilanteeseen vaikuttava haitta voi muodostaa perusvapauksien rajoituksen, jos vastaavanlaista haittaa ei synny täysin kotimaisessa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio Metallgesellschaft ym., C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 44, 54 ja 76 kohta; tuomio X ja Y, C-436/00, EU:C:2002:704, 36 ja 37 kohta; tuomio Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, 26–30 kohta; tuomio National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 ja 37 kohta; tuomio DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 40–43 kohta ja tuomio komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 55–61 kohta).

52 Erilainen kohtelu väliaikaisen veron laskemisessa voi johtaa kassatilanteeseen vaikuttavaan haittaan kotimaiselle yksityiselle säätiölle, joka haluaa tehdä lahjoituksen toisen jäsenvaltion alueella asuville lahjoituksensaajille, ja se voi näin muodostaa perusvapauksien rajoituksen, jos säätiölle ei aiheudu vastaavanlaista haittaa täysin kotimaisessa tilanteessa. Pääasiassa kyseessä olevalle yksityiselle säätiölle on aiheutunut tällaista kassatilanteeseen vaikuttavaa haittaa siitä syystä, että se antoi lahjoituksia Belgiassa ja Saksassa asuville lahjoituksensaajille vuosina 2001 ja 2002, eikä tätä haittaa ole poistettu UFS:n hyväksymällä veronhyvityksellä, jolla osa vuodelta 2001 maksettavana olleesta väliaikaisesta verosta on vähennetty vuonna 2002 maksettavana olleesta väliaikaisesta verosta.

53 KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin viimeisen virkkeen soveltaminen johtaa näin ollen EY 56 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettyyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukseen.

54 On kuitenkin toiseksi tutkittava, voidaanko tätä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta pitää objektiivisesti oikeutettuna perustamissopimuksen määräysten nojalla.

55 Tästä on muistutettava, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan EY 56 artikla ”ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

56 Tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen sitä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa perustamissopimuksen kanssa (tuomio Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 32 kohta ja tuomio FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 21 kohta).

57 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa saman artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitussa 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (tuomio Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 33 kohta ja tuomio FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 22 kohta).

58 Näin ollen EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittu erilainen kohtelu on erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Jotta lisäksi näiden kahden lahjoitusryhmän erilainen kohtelu olisi oikeutettua, kohteluiden välisellä erolla ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, 29 kohta; tuomio Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 34 kohta ja tuomio FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23 kohta).

Tilanteiden toisiinsa rinnastettavuus

59 Itävallan hallitus väittää, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö ei muodosta pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, koska sellaisen yksityisen säätiön tilanne, joka tekee lahjoituksia lahjoituksensaajille, jotka asuvat jäsenvaltioissa, joiden kanssa Itävallan tasavalta on tehnyt OECD:n malliverosopimuksen mukaisen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä koskevan sopimuksen, ei ole objektiivisesti rinnastettavissa sellaisen yksityisen säätiön tilanteeseen, joka tekee lahjoituksia Itävallassa asuville lahjoituksensaajille.

60 Itävallan hallitus toteaa, että kun kyse on lahjoituksista ulkomailla asuville lahjoituksensaajille, kotimaisen yksityisen säätiön, joka ensisijaisesti kuuluu Itävallan verotusvallan piiriin, tilanne voisi enintään olla rinnastettavissa tällaisen säätiön tilanteeseen, jossa se tekee lahjoituksia kotimaisille lahjoituksensaajille, kun kyseinen jäsenvaltio voi käyttää ensisijaista valtaansa verottaa näistä lahjoituksista niiden ulkomaisia lahjoituksensaajia.

61 Sen mukaan tilanne ei kuitenkaan yleensä ole näin, koska OECD:n malliverosopimuksen mukaisista kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyistä sopimuksista seuraa se, että Itävallan tasavallalla ei ole verotusoikeutta ulkomaisille lahjoituksensaajille annettuihin lahjoituksiin. Näin ollen, koska tilanteet eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tällaisissa tapauksissa ei ole Itävallan hallituksen mukaan tarpeen soveltaa säätiön tasolla tilapäisen veron hyvitysjärjestelmää, joka myönnetään, kun kotimaisille lahjoituksensaajille annetaan lahjoituksia, jotta vältetään taloudellinen kaksinkertainen verotus ja varmistetaan järjestelmällinen verottaminen yhteen kertaan kansallisella alueella.

62 Tästä on todettava, että toisin kuin Itävallan hallitus väittää, tämä erilainen kohtelu ei johdu objektiivisesta erosta säätiön tilanteessa.

63 Kuten komissio korostaa, EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan kannalta arvioituna lahjoitusten antaminen itävaltalaisista yksityisistä säätiöistä kotimaisille lahjoituksensaajille on tilanne, joka on objektiivisesti rinnastettavissa tilanteeseen, jossa nämä samat säätiöt antavat lahjoituksia muissa jäsenvaltioissa asuville lahjoituksensaajille. Molemmissa tapauksissa on kyse lahjoituksista, jotka tehdään yksityisen säätiön omaisuudesta tai omaisuuden lisäyksistä, jotka ovat syntyneet mainitun omaisuuden käyttämisen johdosta.

64 On lisäksi huomattava, että kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä koskevissa sopimuksissa, joita Itävallan tasavalta on tehnyt Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan kanssa ja joissa OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti osoitetaan kullekin sopimusvaltiolle yksinoikeus verottaa alueellaan asuvia lahjoituksensaajia, Itävallan tasavalta on luopunut käyttämästä verotusvaltaansa lahjoituksiin, joita annetaan näissä kahdessa muussa jäsenvaltiossa asuville henkilöille. Se ei täten voi vedota siihen, että kotimaisten yksityisten säätiöiden tilanteiden välillä on objektiivinen ero sen mukaan, ovatko näiltä säätiöiltä lahjoituksia saavat henkilöt Itävallassa asuvia ja siellä verovelvollisia vai asuvatko he jommassakummassa näistä kahdesta muusta jäsenvaltiosta ja ovat Itävallan verotusvallan ulkopuolella, kantaakseen säätiöiltä, jotka tekevät lahjoituksia viimeksi mainituille lahjoituksensaajille, erityisen veron sillä perusteella, että kyseiset lahjoituksensaajat eivät kuulu sen verotusvallan piiriin.

65 Vaikka huomioon olisi otettava myös näiden säätiöiden tekemien lahjoitusten saajat, on korostettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että väliaikaisen verotuksen järjestelmällä pyrittiin ottamaan käyttöön eriytetty verotus yksityisen säätiön tasolla, jotta rajoitettaisiin taipumusta pitää varat säätiössä yhteisöverosta vapaasti, mutta kuitenkin niin, että kannettava väliaikainen vero olisi luonteeltaan tilapäinen. Sen mukaisesti, että kyseinen vero luokiteltiin ”väliaikaiseksi”, se oli tarkoitus saada kokonaisuudessaan palautetuksi viimeistään yksityisen säätiön purkautuessa, koska mainittu vero antoi säätiölle oikeuden veronhyvitykseen, jonka määrä oli sama kuin sen maksamien väliaikaisten verojen summa. Lahjoitusten saajan asuinpaikalla ei ollut mitään merkitystä tämän suhteen.

Yleistä etua koskevan pakottavan syyn olemassaolo

66 On myös tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta lainsäädännöstä aiheutuva pääomanliikkeiden rajoitus olla objektiivisesti arvioituna oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

67 Ensinnäkin on selvitettävä, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu oikeuttaa tarpeella säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoinen jako, kuten Itävallan hallitus väittää.

68 Tässä yhteydessä on yhtäältä muistettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite. Toisaalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että Euroopan unionin toteuttamien yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 46 ja 47 kohta; tuomio komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 64 kohta ja tuomio Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 40 kohta).

69 Pääasian kaltaisissa olosuhteissa ei kuitenkaan ole osoitettu olevan tällaista oikeuttamisperustetta.

70 Oikeuttamisperuste, joka liittyy tarpeeseen säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoinen jako, voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. vastaavasti tuomio Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, 42 kohta; tuomio Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 54 kohta ja tuomio Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, 66 kohta).

71 Kuten tämän tuomion 64 kohdassa kuitenkin todetaan, nyt käsiteltävässä asiassa kysymys verotusvallan jakamisesta yhtäältä Itävallan tasavallan ja toisaalta Belgian kuningaskunnan tai Saksan liittotasavallan välillä on ratkaistu näiden kahden jäsenvaltion kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tekemillä sopimuksilla, joissa OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti myönnetään kullekin sopimusvaltiolle yksinoikeus verottaa alueellaan asuvia lahjoituksensaajia. Toisin sanottuna, koska Itävallan tasavalta on näissä sopimuksissa luopunut käyttämästä verotusvaltaansa lahjoituksiin näiden kahden muun

jäsenvaltion alueella asuville henkilöille, se ei voi vedota verotusvallan tasapainoiseen jakoon kantaakseen näille henkilöille lahjoituksia tekeviltä säätiöiltä erityisen veron sillä perusteella, etteivät nämä henkilöt kuulu sen verotusvallan piiriin. Kyseinen jäsenvaltio on siis vapaasta tahdostaan hyväksynyt verotusvallan jaon sillä tavoin kuin se toteutuu sen Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan kanssa kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tekemien sopimusten määräysten nojalla.

72 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verorasitus on asetettu yksityisen säätiön tasolle ilman mahdollisuutta tehdä vähennystä tai saada palautusta tehdyn lahjoituksen johdosta, jos lahjoituksensaaja ei kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen johdosta ole velvollinen maksamaan Itävallan pääomatuloveroa. Itävallan hallitus väittää, että KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin viimeisen virkkeen rajoittavat vaikutukset voidaan oikeuttaa sillä seikalla, että mainitulla säännöksellä pyritään takaamaan yksityisen säätiön Itävallassa saamien eräiden pääomatulojen ja yhtiöosuuksien myynnistä saamien tulojen verottaminen yhteen kertaan.

73 Tämän suhteen on todettava, että useissa asioissa, joissa on ollut kyse tilanteista, joissa jäsenvaltio pyrki kompensoimaan sitä, ettei se voinut saattaa verovelvollista verotuksensa piiriin, kantamalla veron toiselta verovelvolliselta, kuten esimerkiksi tuomiossa Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) ja tuomiossa Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), unionin tuomioistuin on tutkinut perusteet, joihin kyseessä olleella kansallisella säännöstöllä toteutetun rajoituksen oikeuttamiseksi vedottiin, ja erityisesti väitteen, jonka mukaan kyseisen säännöstön tarkoituksena oli taata tiettyjen tulojen verottaminen yhteen kertaan jäsenvaltiossa. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole hyväksynyt missään näistä asioista yksinkertaisen verotuksen periaatetta itsessään riittäväksi oikeuttamisperusteeksi.

74 Unionin tuomioistuin katsoi tuomion Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), joka koski verokohtelua yhteisöverotuksessa ja tappioiden huomioon ottamista, 51 kohdassa lisäksi, että se seikka, että kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle osoitettavia tuloja voidaan verottaa ainoastaan tässä mainitussa jäsenvaltiossa, ja että näin ollen verosopimuksen osapuolena oleva toinen jäsenvaltio ei voi käyttää verotusvaltaansa kyseiselle toimipaikalle osoitettaviin tuloihin, ei voi oikeuttaa järjestelmällisesti sitä, että jälkimmäisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneelta yhtiöltä, joka omistaa puheena olevan kiinteän toimipaikan, evätään aina edun myöntäminen.

75 Tällainen epääminen merkitsisi sitä, että erilainen kohtelu oikeutetaan sillä ainoalla syyllä, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö on luonut rajat ylittävää taloudellista toimintaa, josta ei ole tarkoitus kertyä verotuloja kyseiselle jäsenvaltiolle (ks. vastaavasti tuomio Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

76 Unionin tuomioistuin on vastaavalla tavalla katsonut, että etu, joka johtuu alhaisesta verotuksesta, jota sovelletaan sellaiseen tytäryhtiöön, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, johon emoyhtiö on perustettu, ei sellaisenaan oikeuta viimeksi mainittua jäsenvaltiota poistamaan tätä etua emoyhtiön vähemmän edullisella verotuksellisella kohtelulla. EY 46 artiklan 1 kohdassa lueteltujen tavoitteiden joukossa ei mainita tarvetta estää verotulojen vähentyminen, eikä tätä tarvetta voida myöskään pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, joka voisi oikeuttaa perustamissopimuksella perustetun oikeuden rajoittamisen (ks. vastaavasti tuomio Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04,EU:C:2006:544, 49 kohta).

77 Tällaiset päätelmät ovat päteviä myös pääasian tilanteessa, jossa on kyse säätiöiden erilaisesta verokohtelusta sen mukaan, ovatko annetut lahjoitukset johtaneet niiden saajien verotukseen Itävallassa.

78 Joka tapauksessa KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 13 §:n 3 momentin viimeisessä virkkeessä tarkoitetuista ulkomaisille lahjoituksensaajille annettavista lahjoituksista on todettava, että kotimaiselta yksityiseltä säätiöltä kannettavalla väliaikaisella verolla ei taata kyseisen säännöksen ensimmäisessä virkkeessä mainittujen tulojen verottamista yhteen kertaan.

79 Kuten tämän tuomion 28 kohdassa todetaan, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että yksityiselle säätiölle näin syntyvä verorasitus ei ole lopullinen. Kansallisen tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä olevalla säätiön tasolla sovellettavalla väliaikaisen verotuksen järjestelmällä ainoastaan lievennetään ongelmaa, joka johtuu lahjoituksensaajan tasolla kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdystä sopimuksesta, koska säätiötä ei veroteta lopullisesti vaan siltä pidätetään ainoastaan sellainen väliaikainen vero, josta on KStG 1988:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2001 talousarvion saatelailla, 24 §:n 5 momentin mukaan myönnettävä veronhyvitys viimeistään säätiötä purettaessa.

80 Toiseksi on todettava, että pääasiassa kyseessä olevaa erilaista verokohtelua ei voida oikeuttaa myöskään tarpeella säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

81 Unionin tuomioistuin nimittäin edellyttää tällaiselle oikeutusperusteelle nojautuvan argumentin hyväksymiseksi sitä, että kyseisen verotuksellisen edun osoitetaan olevan välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (ks. vastaavasti tuomio Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ja 44 kohta; tuomio komissio v. Saksa, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55 kohta ja tuomio Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 47 kohta).

82 Käsiteltävässä asiassa ei useista syistä ole tällaista yhteyttä.

83 Tällaista välitöntä yhteyttä ei ensinnäkään ole erityisesti silloin, kun kyse on erillisistä verotuksista tai eri verovelvollisten verokohtelusta (ks. vastaavasti tuomio DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, 47 kohta ja tuomio Grünewald, EU:C:2015:109, 49 kohta). Näin on nyt käsiteltävässä asiassa, koska väliaikaisesta verosta verovelvollisen yksityisen säätiön tekemien lahjoitusten määrää vastaava vähennys ja tämän lahjoituksen verottaminen sen saajalta koskevat väistämättä eri verovelvollisia.

84 Kuten komissio toteaa, on lisäksi huomattava, että samalla, kun toisessa jäsenvaltiossa asuvan lahjoituksensaajan veroetu muodostuu pysyvästä vapautuksesta – jonka laajuus myös vaihtelee kunkin kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen mukaan – Itävallan pääomatuloverosta, yksityiselle säätiölle puolestaan aiheutuu väliaikaisesta verosta ainoastaan tilapäinen verohaitta.

85 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava niin, että EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka mukaan väliaikaisen verotuksen järjestelmässä, joka kohdistuu kotimaisen yksityisen säätiön saamiin pääomatuloihin ja yhtiöosuuksien myynnistä saamiin tuloihin, kyseisellä säätiöllä on oikeus vähentää tietyn verotusjakson veron määräytymisperusteestaan vain tuona samana verotusjaksona tehdyt lahjoitukset, joiden saajia on verotettu säätiön verotusjäsenvaltiossa, kun taas kyseisessä kansallisessa verolainsäädännössä evätään tällainen vähennys, jos lahjoituksensaaja asuu muussa jäsenvaltiossa ja on säätiön verotusjäsenvaltiossa vapautettu lahjoituksista lähtökohtaisesti kannettavasta verosta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla.

Oikeudenkäyntikulut

86 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jonka mukaan väliaikaisen verotuksen järjestelmässä, joka kohdistuu kotimaisen yksityisen säätiön saamiin pääomatuloihin ja yhtiöosuuksien myynnistä saamiin tuloihin, kyseisellä säätiöllä on oikeus vähentää tietyn verotusjakson veron määräytymisperusteestaan vain tuona samana verotusjaksona tehdyt lahjoitukset, joiden saajia on verotettu säätiön verotusjäsenvaltiossa, kun taas kyseisessä kansallisessa verolainsäädännössä evätään tällainen vähennys, jos lahjoituksensaaja asuu muussa jäsenvaltiossa ja on säätiön verotusjäsenvaltiossa vapautettu lahjoituksista lähtökohtaisesti kannettavasta verosta kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyn sopimuksen nojalla.

Allekirjoitukset