ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

17 september 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Vrij verkeer van kapitaal — Artikel 56 EG — Voorlopige belasting van door een nationale stichting uit de verkoop van deelnemingen behaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten — Ontzegging van het recht om schenkingen aan niet-ingezeten begunstigden die in de lidstaat van heffing van de stichting op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting niet belastingplichtig zijn, in mindering te brengen op de heffingsgrondslag”

In zaak C-589/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Verwaltungsgerichtshof (administratief hooggerechtshof, Oostenrijk) bij beslissing van 23 oktober 2013, ingekomen bij het Hof op 19 november 2013, in de procedure ingeleid door

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

in tegenwoordigheid van:

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, C. Vajda, A. Rosas (rapporteur), E. Juhász en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 21 januari 2015,

gelet op de opmerkingen van:

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer, J. Bauer en M. Klamert als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener, W. Roels en M. Wasmeier als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Duits.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 56, lid 1, EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een beroep dat door F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (hierna: „Privatstiftung") is ingesteld tegen het besluit van de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien (onafhankelijke belastingkamer, afdeling Wenen; hierna: „UFS") waarbij de Privatstiftung het recht is ontzegd om bij de berekening van een belasting waaraan de Privatstiftung in de belastingjaren 2001 en 2002 was onderworpen, rekening te houden met schenkingen aan in andere lidstaten gevestigde begunstigden.

Oostenrijks recht

3 De voor het hoofdgeding relevante Oostenrijkse regeling ziet op de belasting op Privatstiftungen in 2001 en 2002.

Belastingregeling voor Privatstiftungen vóór 2001

4 Privatstiftungen (particuliere stichtingen) zijn in 1993 door de Oostenrijkse wetgever ingesteld bij het Privatstiftungsgesetz (wet inzake particuliere stichtingen, BGBl. 694/1993).

5 Privatstiftungen zijn aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Op grond van de tot eind 2000 geldende regeling waren door een Privatstiftung behaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten uit deelnemingen echter algemeen vrijgesteld van vennootschapsbelasting op het niveau van de Privatstiftung. De belasting werd dan geheven bij de overdracht van de inkomsten van de Privatstiftung aan de verschillende begunstigden door middel van de schenkingen door de Privatstiftung. Op grond van § 27, lid 1, punt 7, van het Einkommensteuergesetz 1988 (wet op de inkomstenbelasting van 1988; hierna: „EStG 1988") werden die schenkingen bij de begunstigde aangemerkt als kapitaalopbrengsten die onderworpen zijn aan de belasting op kapitaalopbrengsten tegen een tarief van 25 %.

Belastingregeling voor Privatstiftungen in 2001 tot en met 2004

6 De belastingregeling voor Privatstiftungen is met ingang van 2001 gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001 (begeleidende wet op de begroting van 2001, BGBl. I, nr. 142/2000), met name door de invoering van verschillende nieuwe bepalingen in het Körperschaftsteuergesetz 1988 (wet op de vennootschapsbelasting van 1988; hierna: „KStG 1988").

7 Volgens de memorie van toelichting bij het Budgetbegleitgesetz 2001 hadden die bepalingen in hoofdzaak tot doel de algemene vrijstelling van vennootschapsbelasting die Privatstiftungen tevoren genoten, te beperken en Privatstiftungen rechtstreeks te onderwerpen aan een per soort inkomen aangeslagen belasting met een verlaagd tarief over bepaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten uit deelnemingen van die Privatstiftungen. Die directe belasting met een verlaagd tarief is „Zwischensteuer" (voorlopige belasting; hierna: „Zwischensteuer") genoemd.

8 § 13, lid 3, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, luidt:

„Bij Privatstiftungen die niet onder § 5, punt 6 of 7, of § 7, lid 3, vallen, worden niet bij de inkomsten of het inkomen in aanmerking genomen, maar worden overeenkomstig § 22, lid 3, afzonderlijk belast:

1. Binnen- en buitenlandse kapitaalopbrengsten uit

   — deposito's en andere vorderingen bij kredietinstellingen (§ 93, lid 2, punt 3, [EStG 1988]),

   — schuldtitels in de zin van § 93, lid 3, punten 1 tot en met 3, [EStG 1988], indien zij bij de uitgifte zowel in juridisch als in feitelijk opzicht worden aangeboden aan een onbepaalde kring van personen,

   — schuldtitels in de zin van § 93, lid 3, punten 4 en 5, [EStG 1988], voor zover die kapitaalopbrengsten behoren tot de inkomsten uit kapitaal in de zin van § 27 [EStG 1988].

2. Inkomsten uit de verkoop van deelnemingen in de zin van § 31 [EStG 1988], voor zover lid 4 niet van toepassing is.

Kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen worden niet belast (§ 22, lid 3) voor zover in het aangiftetijdvak schenkingen zijn gedaan in de zin van § 27, lid 1, punt 7, [EStG 1988] waarop belasting op kapitaalopbrengsten is ingehouden en geen vrijstelling van de belasting op kapitaalopbrengsten bestaat op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting."

9 Op grond van § 22, lid 3, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, bedroeg de vennootschapsbelasting op de volgens § 13, lid 3, KStG 1988 belastbare kapitaalopbrengsten en inkomsten van een Privatstiftung 12,5 %.

10 § 24, lid 5, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, luidde:

„De vennootschapsbelasting op kapitaalopbrengsten en inkomsten in de zin van § 13, leden 3 en 4, wordt bij de vaststelling van de aanslag verrekend indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. De vennootschapsbelasting is bij de indiening van de aangifte berekend en voldaan op basis van een opgelegde aanslag.

2. De Privatstiftung doet schenkingen in de zin van § 27, lid 1, punt 7, [EStG 1988], die niet tot gevolg hebben dat geen belasting wordt geheven in de zin van § 13, lid 3, laatste volzin.

3. Verrekend wordt 12,5 % van de met het oog op de inhouding van de belasting op kapitaalopbrengsten relevante grondslag van de schenkingen.

4. De Privatstiftung houdt een bijzondere rekening bij waarop de jaarlijks betaalde vennootschapsbelasting, de verrekende bedragen en het voor verrekening in aanmerking komende restbedrag doorlopend worden geboekt.

5. In geval van ontbinding van de Privatstiftung wordt het op het tijdstip van ontbinding voor verrekening in aanmerking komende bedrag in zijn totaliteit verrekend."

Bijzonderheden in verband met het stelsel van de Zwischensteuer naar Oostenrijks recht

11 In de memorie van toelichting bij het Budgetbegleitgesetz 2001, die door de verwijzende rechter wordt aangehaald, staat met betrekking tot de Zwischensteuer te lezen:

„[...] vanaf 2001 [...] [worden] [rente-inkomsten uit beleggingen of schuldvorderingen] [...] onderworpen aan een soort Zwischensteuer met een bijzonder verlaagd belastingtarief. De belasting wordt in eerste instantie geheven wanneer de inkomsten worden behaald. Indien (vervolgens) door de Privatstiftung schenkingen worden gedaan, vindt overeenkomstig de nadere wettelijke regelingen echter een verrekening plaats. Voor zover en in de omvang waarin schenkingen worden gedaan, verandert er dus niets aan de totale belastingdruk.

Met het oog op de tenuitvoerlegging van het stelsel wordt de wetgeving op twee punten gewijzigd. Ten eerste worden de bestaande vrijstellingsbepalingen van § 13, lid 2, [KStG 1988] aangepast. De tot dusver vrijgestelde inkomsten worden bij de vaststelling van de aanslag onderworpen aan een soort analytische belasting met een verlaagd tarief van 12,5 % (zie § 13, lid 3, [KStG 1988]). Belastingheffing blijft achterwege voor zover in het jaar waarin rente-inkomsten worden behaald, schenkingen worden gedaan. Ten tweede voorziet § 24, lid 5, [KStG 1988] in verrekening van die verlaagde belasting; deze wordt bij de vaststelling van de aanslag in aanmerking genomen. Voorwaarde voor verrekening is ten eerste dat de verlaagde belasting op het tijdstip van indiening van de belastingaangifte reeds daadwerkelijk is betaald. Voorts dienen er schenkingen te zijn gedaan waarop belasting op kapitaalopbrengsten is ingehouden. Het te verrekenen bedrag ligt overeenkomstig het verlaagde tarief bij 12,5 % van de schenkingen. Formeel dient er een Evidenzkonto te bestaan, waaruit de ontwikkeling en de stand van de voor verrekening in aanmerking komende bedragen worden bijgehouden.

Voorbeeld: een Privatstiftung behaalt in het jaar 2001 rente-inkomsten ter hoogte van 2 miljoen Oostenrijkse schilling (ATS). De schenkingen liggen in dat jaar bij 500 000 ATS. Er wordt Zwischensteuer geheven van 12,5 % van 1,5 miljoen ATS, dat wil zeggen 187 500 ATS. In het jaar 2002 worden rente-inkomsten ter hoogte van 2,5 miljoen behaald, maar geen schenkingen gedaan. De Zwischensteuer bedraagt voor 2002 312 500 ATS. In het jaar 2003 liggen de rente-inkomsten bij 2 miljoen ATS en wordt 2,1 miljoen ATS uitgekeerd. In dat jaar is geen Zwischensteuer verschuldigd. Van de voor de jaren 2001 en 2002 verschuldigde voorlopige belasting wordt een bedrag verrekend ter hoogte van 12,5 % van 100 000 ATS, dat wil zeggen 12 500 ATS."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 De naar Oostenrijks recht opgerichte Privatstiftung behaalde in 2001 en 2002 kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen die binnen de werkingssfeer van § 13, lid 3, eerste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, vielen. Tegelijkertijd heeft de Privatstiftung in die twee jaren schenkingen gedaan aan een in België wonende persoon en aan een in Duitsland wonende persoon.

13 De belasting op kapitaalopbrengsten tegen een tarief van 25 %, die aan de bron wordt geheven van de begunstigden van die schenkingen, is in elk van die twee jaren door de Privatstiftung geheven en aan de Oostenrijkse belastingdienst gestort.

14 Nadien hebben de twee buitenlandse begunstigden de Oostenrijkse belastingdienst op grond van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die tussen de Republiek Oostenrijk en hun woonstaat van kracht zijn, echter verzocht om teruggaaf van de over de schenkingen geheven belasting op kapitaalopbrengsten. De in België wonende begunstigde heeft verzoeken ingediend met betrekking tot 2001 en 2002 en heeft de volledige teruggaaf verkregen van de Oostenrijkse belasting

op kapitaalopbrengsten die aan de bron was ingehouden over de door hem ontvangen schenkingen. De in Duitsland wonende begunstigde heeft alleen voor 2001 een verzoek ingediend en heeft eveneens de teruggaaf van de desbetreffende belasting op kapitaalopbrengsten verkregen.

15 In haar aangiften in de vennootschapsbelasting voor 2001 en 2002 heeft de Privatstiftung haar kapitaalopbrengsten en verkoopinkomsten – die op grond van § 13, lid 3, eerste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, in beginsel aan de Zwischensteuer zijn onderworpen – ondergewaardeerd door de in die jaren aan de twee voornoemde begunstigden gedane schenkingen in mindering te brengen op de heffingsgrondslag. Aangezien de waarde van die schenkingen hoger was dan de kapitaalopbrengsten en verkoopinkomsten, heeft de Privatstiftung een heffingsgrondslag van 0 EUR opgegeven, waardoor zij van belasting zou vrijgesteld zijn.

16 Het bevoegde Finanzamt (belastingdienst) heeft zich echter op het standpunt gesteld dat de aan de begunstigden gedane schenkingen niet in mindering konden worden gebracht op de op grond van § 13, lid 3, eerste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, belastbare bedragen, aangezien de voornoemde begunstigden op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting waren vrijgesteld van de belasting op kapitaalopbrengsten. Derhalve heeft het Finanzamt in 2001 en 2002 behaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten uit deelnemingen op grond van § 22, lid 3, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, aan de Zwischensteuer tegen een tarief van 12,5 % onderworpen.

17 De Privatstiftung heeft bij de UFS beroep ingesteld tegen de haar voor 2001 en 2002 opgelegde aanslagen in de vennootschapsbelasting.

18 Subsidiair heeft de Privatstiftung voor de UFS aangevoerd dat haar in de daarop volgende jaren op grond van § 24, lid 5, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, een belastingkrediet moest worden toegekend voor de eerder betaalde Zwischensteuer.

19 Bij besluit van 10 juni 2010 heeft de UFS de gegrondheid bevestigd van de aan de Privatstiftung opgelegde Zwischensteuer ten belope van destijds 12,5 % van de heffingsgrondslag, zonder aftrek van de schenkingen aan de begunstigden in België en in Duitsland in 2001 en aan de begunstigde in België in 2002.

20 De UFS heeft het standpunt van het Finanzamt bevestigd en geoordeeld dat die schenkingen op grond van overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting waren vrijgesteld van de belasting op kapitaalopbrengsten en derhalve niet in mindering konden worden gebracht op de grondslag van de Zwischensteuer.

21 De subsidiaire vordering van de Privatstiftung tot verkrijging a posteriori van een belastingkrediet op grond van § 24, lid 5, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, voor de in 2001 verschuldigde Zwischensteuer uit hoofde van de vennootschapsbelasting over belastingjaar 2002, is door de UFS daarentegen gedeeltelijk toegewezen. De UFS heeft immers geoordeeld dat de schenkingen die in 2002 aan de in België wonende begunstigde waren gedaan, de Privatstiftung recht gaven op een gedeeltelijke verrekening.

22 De Privatstiftung is tegen die beslissing van de UFS opgekomen bij het Verwaltungsgerichtshof.

23 De Privatstiftung voert voor de verwijzende rechter aan dat het in strijd is met het in artikel 56 EG neergelegde vrije verkeer van kapitaal dat schenkingen waarover de begunstigden op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting geen belasting op kapitaalopbrengsten hebben moeten betalen, niet in mindering kunnen worden gebracht op de grondslag van de Zwischensteuer ondanks het feit dat de UFS erkent dat soortgelijke schenkingen in de volgende jaren kunnen worden verrekend.

24 De verwijzende rechter, die reeds heeft geoordeeld dat grensoverschrijdende schenkingen door Privatstiftungen kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG vormen, acht het zeer waarschijnlijk dat een Privatstiftung alleen belasten over schenkingen aan buitenlandse begunstigden maar niet over schenkingen aan nationale begunstigden, zoals het Finanzamt en de UFS in het hoofdgeding hebben gedaan, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt, aangezien die maatregel tot gevolg kan hebben dat wordt afgezien van dergelijke grensoverschrijdende constructies, terwijl volgens het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal zelfs een geringe of minder belangrijke beperking in beginsel verboden is.

25 De verwijzende rechter merkt op dat het onderzoek of de beperking van het vrije verkeer van kapitaal door § 13, lid 3, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, eventueel gerechtvaardigd is, wordt bemoeilijkt door het feit dat het met die uitsluiting nagestreefde doel in de voorbereidende werkzaamheden nooit is genoemd.

26 Die rechter zet in dit verband uiteen dat het stelsel van de Zwischensteuer tot doel had twee problemen in verband met de belastingregeling voor ingezeten Privatstiftungen op te lossen. Het eerste probleem hield verband met de vrijstelling van vennootschapsbelasting van kapitalisatie doordat kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen van Privatstiftungen tot eind 2000 niet werden belast. Het tweede probleem hield verband met de vrijstelling van belasting in Oostenrijk van schenkingen aan in het buitenland wonende begunstigden, doordat de heffingsbevoegdheid voor die schenkingen op grond van overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting uitsluitend aan de woonlidstaat van de begunstigde toekwam.

27 Wanneer de Zwischensteuer moet worden betaald ook al is een schenking gedaan, dient het stelsel van de Zwischensteuer volgens de verwijzende rechter in casu ertoe de gevolgen te verlichten van het tweede van de problemen in verband met die belastingregeling, namelijk de belastingvrijstelling in Oostenrijk.

28 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat § 13, lid 3, laatste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, dat probleem slechts heeft verlicht, zonder het volledig op te lossen, aangezien de Privatstiftung niet definitief wordt belast, maar haar een heffing, de Zwischensteuer, wordt opgelegd, die overeenkomstig de gewijzigde § 24, lid 5, KStG 1988 uiterlijk bij de ontbinding van de Privatstiftung wordt verrekend en volledig wordt teruggegeven. Tot de toekenning van dat belastingkrediet kan de betrokken Privatstiftung de schenkingen waarvoor de begunstigde op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting is vrijgesteld van belastingen, echter niet in mindering brengen op de heffingsgrondslag.

29 De verwijzende rechter sluit niet uit dat die door de nationale belastingregeling veroorzaakte beperking afbreuk doet aan het in artikel 56 EG bedoelde vrije verkeer van kapitaal, maar is van oordeel dat de verschillen tussen de ingewikkelde belastingregeling waarover hij uitspraak moet doen en de belastingregelingen die het Hof in soortgelijke zaken reeds heeft onderzocht, te groot zijn om zonder meer van die uitlegging te kunnen uitgaan.

30 Daarom heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dient artikel 56 EG aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling uit hoofde waarvan een Oostenrijkse Privatstiftung over kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen slechts dan belasting in de vorm van een ‚voorlopige belasting' ter waarborging van de binnenlandse enkelvoudige belasting is verschuldigd indien de ontvanger van schenkingen van de Privatstiftung op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting is vrijgesteld van de normaliter op schenkingen geheven belasting op kapitaalopbrengsten?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Opmerkingen vooraf

31 De vraag van de verwijzende rechter betreft volgens de formulering ervan de onderwerping van ingezeten Privatstiftungen aan de Zwischensteuer wanneer de begunstigde van een door een Privatstiftung gedane schenking op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting in Oostenrijk van belasting is vrijgesteld. Met die vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 56 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een stelsel zoals ingevoerd in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Zwischensteuer, die met ingang van 2001 aan Privatstiftungen wordt opgelegd.

32 Zoals blijkt uit de punten 7, 11 en 26 tot en met 28 van het onderhavige arrest worden de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aspecten van het stelsel van de Zwischensteuer op verschillende plaatsen in de verwijzingsbeslissing behandeld. Aangezien de verwijzende rechter verklaart dat hij zijn vraag met betrekking tot dat ingewikkelde stelsel heeft gesteld, moet bij de behandeling van die vraag rekening worden gehouden met dat stelsel.

33 Gelet op die ontwikkelingen is het duidelijk dat de vragen van de verwijzende rechter in het kader van de Zwischensteuer over de kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen die een ingezeten Privatstiftung in een bepaald belastingtijdvak heeft behaald, betrekking hebben op het recht van een dergelijke Privatstiftung om het bedrag van de in hetzelfde belastingtijdvak gedane schenkingen in mindering te brengen op de heffingsgrondslag. Die aftrek is immers slechts mogelijk indien de begunstigde van de schenking in Oostenrijk belastingplichtig is. Wanneer de begunstigde van de schenking in een andere lidstaat dan de Republiek Oostenrijk woont en zich op een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting beroept om te worden vrijgesteld van de Oostenrijkse belasting op kapitaalopbrengsten, wordt de Privatstiftung die aftrek daarentegen geweigerd.

34 Derhalve wenst de verwijzende rechter met zijn prejudiciële vraag in wezen te vernemen of artikel 56 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als in het hoofdgeding, op grond waarvan een ingezeten Privatstiftung in het kader van de Zwischensteuer over de door haar behaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen op haar heffingsgrondslag voor een bepaald belastingjaar slechts schenkingen in mindering mag brengen die zij in hetzelfde belastingjaar heeft gedaan en waarvoor de begunstigden van die schenkingen in de lidstaat van heffing van de Privatstiftung aan belasting zijn onderworpen, maar die aftrek is uitgesloten indien de begunstigde in een andere lidstaat woont en op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting in de lidstaat van heffing van de Privatstiftung is vrijgesteld van de belasting die in beginsel over schenkingen wordt geheven.

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

35 Volgens vaste rechtspraak van het Hof verbiedt artikel 56, lid 1, EG op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten (arresten Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 23, en Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 18).

36 Bij gebreke van een begripsbepaling voor „kapitaalverkeer” in de zin van artikel 56, lid 1, EG in het EG-Verdrag, heeft het Hof een indicatieve waarde toegekend aan de nomenclatuur in bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [artikel ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5), ook al is deze vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, van het EEG-Verdrag (na wijziging, artikelen 69 en 70, lid 1, van het EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), waarbij de lijst die zij bevat, zoals blijkt uit de inleiding van deze bijlage, niet uitputtend is. Schenkingen en giften zijn ingedeeld onder rubriek

XI, getiteld „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard", van die bijlage I (arresten Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 19, en Commissie/Spanje, C-127/12, EU:C:2014:2130, punt 52).

37 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de fiscale behandeling van schenkingen, of deze nu worden gedaan in geld of in onroerende of roerende goederen, onder de bepalingen van het EG-Verdrag inzake het vrije verkeer van kapitaal valt, tenzij de constituerende elementen hiervan binnen één lidstaat zijn gelegen (zie in die zin arresten Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 20, en Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 18).

38 Het hoofdgeding heeft niet rechtstreeks betrekking op de fiscale behandeling van schenkingen in de zin van een verschil in behandeling van schenkingen aan ingezeten begunstigden en schenkingen aan in een andere lidstaat wonende begunstigden. Het heeft betrekking op de verschillende fiscale behandeling van ingezeten Privatstiftungen al naargelang de begunstigden van door hen gedane schenkingen die in Oostenrijk of een andere lidstaat wonen, in Oostenrijk belastingen over die schenkingen verschuldigd zijn.

39 In het hoofdgeding heeft de Privatstiftung in 2001 en 2002 schenkingen gedaan aan met name twee in een andere lidstaat dan de Republiek Oostenrijk wonende begunstigden. Het ging om betalingen zonder enige tegenprestatie van de begunstigden. Zoals de Europese Commissie terecht opmerkt, omvat het begrip „kapitaalverkeer" in de zin van artikel 56, lid 1, EG niet alleen de inbreng van het startkapitaal in de Privatstiftung door de oprichter bij de oprichting van de Privatstiftung, maar ook de latere betalingen uit dat kapitaal aan de begunstigden.

40 Een situatie als in het hoofdgeding, waarin een in Oostenrijk gevestigde Privatstiftung schenkingen doet aan twee in België respectievelijk Duitsland wonende begunstigden, valt bijgevolg voor zowel 2001 als 2002 onder het internationale kapitaalverkeer dat op grond van artikel 56, lid 1, EG is beschermd tegen iedere beperking.

41 Derhalve dient in de eerste plaats te worden onderzocht of een nationale regeling als in het hoofdgeding een beperking van het kapitaalverkeer oplevert, zoals zowel de Privatstiftung in het hoofdgeding als de Commissie in haar bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen stelt.

42 In de bij § 13, lid 3, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, ingevoerde regeling worden ingezeten Privatstiftungen verschillend behandeld wat hun recht op onmiddellijke vermindering van de Zwischensteuer betreft, al naargelang de begunstigden van de door deze Privatstiftungen in een bepaald belastingjaar gedane schenkingen aan de Oostenrijkse belasting op kapitaalopbrengsten zijn onderworpen of niet.

43 Schenkingen waarvoor een dergelijk recht op onmiddellijke vermindering of teruggaaf is uitgesloten, kunnen, zoals de Oostenrijkse regering aanvoert, weliswaar ook schenkingen aan in Oostenrijk wonende begunstigden omvatten, mits die begunstigden zijn vrijgesteld van de belasting op kapitaalopbrengsten, maar zij omvatten met name schenkingen aan niet-ingezeten begunstigden, aangezien schenkingen overeenkomstig het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag inzake de voorkoming van dubbele belasting als inkomen in de zin van artikel 21, lid 1, van dat modelverdrag worden aangemerkt en niet in Oostenrijk worden belast, maar tot de exclusieve heffingsbevoegdheid van de woonstaat van de begunstigde behoren.

44 Zoals de Commissie betoogt, wordt dat kapitaalverkeer beperkt door de regel die is neergelegd in de op het hoofdgeding van toepassing zijnde § 13, lid 3, laatste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001.

45 Aangezien schenkingen door een ingezeten Privatstiftung aan nationale begunstigden recht geven op een vermindering of zelfs een vrijstelling van de Zwischensteuer als gevolg van de aftrekbaarheid van dat soort schenkingen van de grondslag voor de berekening van die belasting, beschikt die Privatstiftung, wanneer alle andere factoren gelijk blijven, duurzaam over meer financiële middelen, die zij onmiddellijk kan gebruiken om extra schenkingen aan ingezeten begunstigden te doen dan wel kan gebruiken om extra inkomsten te behalen, waardoor zij vervolgens grotere schenkingen aan diezelfde begunstigden kan doen.

46 Bovendien kan de ongunstige fiscale behandeling ten gevolge van de toepassing van § 13, lid 3, laatste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, in geval van schenking aan begunstigden die op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting tussen de lidstaat waar zij wonen en de Republiek Oostenrijk in Oostenrijk zijn vrijgesteld van de belasting op kapitaalopbrengsten, tot een beperking op het niveau van de Privatstiftung zelf leiden.

47 Een Privatstiftung waarvan sommige begunstigden op het nationale grondgebied wonen en andere begunstigden in een andere lidstaat zijn gevestigd, zal immers ervan worden weerhouden om schenkingen aan deze laatste begunstigden te doen, aangezien de financiële middelen waarover zij in totaal beschikt om inkomsten te genereren en schenkingen aan de ingezeten begunstigden te doen, worden verminderd door de over haar inkomsten geheven Zwischensteuer, doordat zij niet in aanmerking komt voor vermindering of teruggaaf van belasting in verband met de schenkingen. Dit leidt tot een verstoring van de keuze van de Privatstiftung tussen internationale schenkingen, die fiscaal benadeeld zijn, en zuiver nationale schenkingen, die fiscaal gunstiger zijn.

48 Voorts is de oprichting van een Privatstiftung met in een andere lidstaat wonende begunstigden voor de oprichter meteen minder voordelig dan de oprichting van een Privatstiftung die alleen in Oostenrijk gevestigde begunstigden heeft, voor zover schenkingen aan in een andere lidstaat wonende begunstigden ertoe leiden dat de inkomsten van de Privatstiftung aan de Zwischensteuer tegen een tarief van 12,5 % worden onderworpen.

49 In dit verband moet worden benadrukt dat een belastingregeling kan worden geacht een verboden beperking van een fundamenteel recht te vormen, ook al is de belastingdruk niet zwaar of definitief.

50 Volgens vaste rechtspraak van het Hof verbiedt het Verdrag zelfs een geringe of een minder belangrijke beperking van een fundamentele vrijheid (zie in die zin met betrekking tot het vrije verkeer van kapitaal, arrest Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punt 42, en met betrekking tot de vrijheid van vestiging, arresten Commissie/Frankrijk, C-34/98, EU:C:2000:84, punt 49, en de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 43).

51 Een liquiditeitsnadeel dat zich voordoet in een grensoverschrijdende situatie kan een beperking van de fundamentele vrijheden vormen wanneer het zich niet voordoet in een zuiver nationale situatie (zie in die zin arresten Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punten 44, 54 en 76; X en Y, C-436/00, EU:C:2002:704, punten 36 en 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punten 26-30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punten 36 en 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punten 40-43, en Commissie/Duitsland, C-591/13, EU:C:2015:230, punten 55-61).

52 Een verschil in behandeling bij de berekening van de Zwischensteuer kan tot een liquiditeitsnadeel leiden voor de ingezeten Privatstiftung die een schenking wenst te doen aan op het grondgebied van een andere lidstaat wonende begunstigden en kan derhalve een beperking van de fundamentele vrijheden vormen indien de betrokken Privatstiftung in een zuiver nationale situatie geen dergelijk nadeel lijdt. Als gevolg van haar schenkingen in 2001 en 2002 aan in België en in Duitsland wonende begunstigden heeft de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Privatstiftung een dergelijk liquiditeitsnadeel geleden, dat niet is weggenomen door het belastingkrediet dat de UFS heeft aanvaard en waarbij een deel van de voor 2001 verschuldigde Zwischensteuer in mindering is gebracht op de voor 2002 verschuldigde Zwischensteuer.

53 Door de toepassing van § 13, lid 3, laatste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, wordt het vrije verkeer van kapitaal derhalve beperkt, hetgeen in beginsel is verboden krachtens artikel 56 EG.

54 In de tweede plaats dient evenwel te worden onderzocht of deze beperking van het vrije verkeer van kapitaal objectief kan worden gerechtvaardigd op basis van de bepalingen van het Verdrag.

55 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 58, lid 1, onder a), EG bepaalt dat artikel 56 EG „niets [afdoet] aan het recht van de lidstaten [...] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd".

56 Deze bepaling moet, als afwijking van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg mag zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingregeling die een onderscheid maakt tussen belastingplichtigen naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (arresten Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 32, en FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 21).

57 De in artikel 58, lid 1, onder a), EG bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door lid 3 van dat artikel, dat bepaalt dat de in lid 1 van dat artikel bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56" (arresten Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 33, en FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 22).

58 Bijgevolg moet een onderscheid worden gemaakt tussen de door artikel 58, lid 1, onder a), EG toegestane verschillen in behandeling en de door lid 3 van ditzelfde artikel verboden discriminaties. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een nationale belastingregeling als in de hoofdgedingen aan de orde is, slechts verenigbaar met de Verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer kan worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Om gerechtvaardigd te zijn mag het verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van schenkingen bovendien niet verder gaan dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken (zie in die zin arresten Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punt 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 34, en FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 23).

Vergelijkbaarheid van de situaties

59 De Oostenrijkse regering voert aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt, aangezien de situatie van een Privatstiftung die schenkingen doet aan begunstigden die in een lidstaat wonen waarmee de Republiek Oostenrijk een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten die is gebaseerd op het OESO-modelverdrag, niet objectief vergelijkbaar is met de situatie van een Privatstiftung die schenkingen doet aan ingezeten begunstigden.

60 In geval van schenkingen aan niet-ingezeten begunstigden is de situatie van een ingezeten Privatstiftung, die hoofdzakelijk tot de heffingsbevoegdheid van de Oostenrijkse staat behoort, volgens de Oostenrijkse regering alleen vergelijkbaar met de situatie van een ingezeten Privatstiftung in geval van schenkingen aan ingezeten begunstigden wanneer de niet-ingezeten begunstigden hoofdzakelijk door die lidstaat over die schenkingen worden belast.

61 Dat is gewoonlijk niet het geval, aangezien uit de op het OESO-model gebaseerde overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting blijkt dat schenkingen aan niet-ingezeten begunstigden niet onder de heffingsbevoegdheid van de Republiek Oostenrijk vallen. Daar de situaties objectief niet vergelijkbaar zijn, hoeft de Privatstiftung in dergelijke gevallen derhalve niet te worden ontheven van de Zwischensteuer. Die ontheffing wordt toegekend in geval van schenkingen aan ingezeten begunstigden tot voorkoming van dubbele economische belasting en ter waarborging van een systematische enkelvoudige belasting op het nationale grondgebied.

62 In dit verband moet worden vastgesteld dat, anders dan de Oostenrijkse regering betoogt, dat verschil in behandeling niet te verklaren valt door een objectief verschillende situatie van de Privatstiftung.

63 Zoals de Commissie benadrukt, is het doen van schenkingen door Oostenrijkse Privatstiftungen aan ingezeten begunstigden gelet op artikel 58, lid 1, onder a), EG immers een situatie die objectief vergelijkbaar is met de situatie waarin Oostenrijkse Privatstiftungen schenkingen doen aan in een andere lidstaat wonende begunstigden. In beide gevallen gaat het om schenkingen uit het vermogen van de Privatstiftung of uit kapitaalverhogingen door gebruik te maken van dat vermogen.

64 Bovendien heeft de Republiek Oostenrijk in de met het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland gesloten overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, op grond waarvan ieder van de overeenkomstsluitende staten in overeenstemming met het OESO-modelverdrag het exclusieve recht heeft om belasting te heffen van de op zijn grondgebied wonende begunstigden van schenkingen, afstand gedaan van haar bevoegdheid om belasting te heffen over schenkingen aan in die twee andere lidstaat wonende personen. Derhalve kan de Republiek Oostenrijk niet aanvoeren dat de situatie van de ingezeten Privatstiftungen objectief verschillend is naargelang de begunstigden van de door die Privatstiftungen gedane schenkingen in Oostenrijk wonen en daar belastingplichtig zijn dan wel in een van die twee andere lidstaten wonen en niet onder haar heffingsbevoegdheid vallen, om Privatstiftungen die schenkingen aan deze laatste begunstigden doen, aan een bijzondere belasting te onderwerpen op grond dat die begunstigden niet onder haar heffingsbevoegdheid vallen.

65 Zelfs indien ook de begunstigden van de door die Privatstiftungen gedane schenkingen in aanmerking moesten worden genomen, moet voorts worden benadrukt dat blijkens de verwijzingsbeslissing met het stelsel van de Zwischensteuer – om de neiging van de Privatstiftungen tot kapitalisatie tegen te gaan – werd beoogd de Privatstiftung aan een per soort inkomen aangeslagen belasting te onderwerpen, waarbij aan de te innen Zwischensteuer echter slechts een tijdelijk karakter werd toegekend. Overeenkomstig haar kwalificatie als „voorlopige belasting” moest die belasting uiterlijk bij de ontbinding van de Privatstiftung volledig worden teruggegeven, aangezien zij de Privatstiftung recht gaf op een belastingkrediet ten belope van de door de Privatstiftung uit hoofde van de Zwischensteuer betaalde bedragen. De woonplaats van de begunstigde van de schenking was in dit opzicht van geen belang.

Bestaan van een dwingende reden van algemeen belang

66 Voorts moet worden onderzocht of de beperking van het kapitaalverkeer die voortvloeit uit een nationale regeling als in het hoofdgeding, objectief kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

67 In de eerste plaats moet worden nagegaan of, zoals de Oostenrijkse regering betoogt, het verschil in behandeling in het hoofdgeding kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te behouden.

68 In dit verband zij eraan herinnerd dat het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten een door het Hof erkend legitiem doel is. Voorts volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen die door de Europese Unie zijn

aangenomen, bevoegd blijven om door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen, onder meer ter vermijding van dubbele belasting (arresten DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punten 46 en 47; Commissie/Duitsland, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 64, en Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 40).

69 In omstandigheden als in het hoofdgeding is deze rechtvaardigingsgrond evenwel niet aanwezig.

70 Een rechtvaardiging die verband houdt met de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te behouden, kan worden aanvaard wanneer de betrokken belastingregeling beoogt gedragingen te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (zie in die zin arresten Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punt 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punt 54, en Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punt 66).

71 Zoals reeds is vermeld in punt 64 van het onderhavige arrest, is de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de Republiek Oostenrijk en het Koninkrijk België, enerzijds, en de Bondsrepubliek Duitsland, anderzijds, in casu geregeld in de met die twee lidstaten gesloten overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting, op grond waarvan ieder van de overeenkomstsluitende staten in overeenstemming met het OESO-modelverdrag het exclusieve recht heeft om belasting te heffen van de op zijn grondgebied wonende begunstigden van schenkingen. Met andere woorden, aangezien de Republiek Oostenrijk in die overeenkomsten afstand heeft gedaan van haar bevoegdheid om belasting te heffen over schenkingen aan in die twee andere lidstaten wonende personen, kan zij zich niet op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten beroepen om Privatstiftungen die schenkingen aan die personen doen, aan een bijzondere belasting te onderwerpen op grond dat die personen niet onder haar heffingsbevoegdheid vallen. Deze lidstaat heeft dus vrijwillig ingestemd met de verdeling van de heffingsbevoegdheid zoals zij voortvloeit uit de bepalingen van zelf van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die hij heeft gesloten met het Koninkrijk België respectievelijk de Bondsrepubliek Duitsland.

72 In een situatie als in het hoofdgeding wordt de Privatstiftung belast over een schenking zonder dat een recht op aftrek van voorbelasting of teruggaaf ontstaat, indien de begunstigde van die schenking op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting niet is onderworpen aan de Oostenrijkse belasting op kapitaalopbrengsten. De Oostenrijkse regering betoogt dat de beperkende gevolgen van § 13, lid 3, laatste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, kunnen worden gerechtvaardigd door het feit dat met die bepaling wordt beoogd de enkelvoudige belasting van bepaalde door een Privatstiftung in Oostenrijk behaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten uit deelnemingen te waarborgen.

73 In dit verband zij opgemerkt dat het Hof in verschillende zaken betreffende situaties waarin een lidstaat de onmogelijkheid om een belastingplichtige aan belasting te onderwerpen, trachtte te compenseren door een andere belastingplichtige aan belasting te onderwerpen, met name de zaken die hebben geleid tot de arresten Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) en Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), de middelen heeft onderzocht die waren aangevoerd ter rechtvaardiging van de uit de betrokken nationale regeling voortvloeiende beperking, in het bijzonder het argument dat die regeling ertoe strekte de enkelvoudige belasting van bepaalde inkomsten in de lidstaat te waarborgen. In geen van die zaken heeft het Hof echter een beginsel van enkelvoudige belasting als volwaardige rechtvaardiging erkend.

74 In de zaak die heeft geleid tot het arrest Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), betreffende een fiscale behandeling inzake vennootschapsbelasting en verliesverrekening, heeft het Hof in punt 51 van dat arrest voorts geoordeeld dat de omstandigheid dat de winst van een in een lidstaat gelegen vaste inrichting op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting uitsluitend in die laatste lidstaat belastbaar is en de andere lidstaat die partij is bij de overeenkomst bijgevolg niet

heffingsbevoegd is voor de winst van die vaste inrichting, niet systematisch kan rechtvaardigen dat een op het grondgebied van deze laatste lidstaat gevestigde vennootschap waarmee die vaste inrichting is verbonden, enig voordeel wordt geweigerd.

75 Een dergelijke weigering zou immers erop neerkomen dat een verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd louter op grond dat een in een lidstaat gelegen vennootschap grensoverschrijdende economische activiteiten heeft ontwikkeld die niet meteen tot doel hebben, belastinginkomsten voor deze lidstaat voort te brengen (zie in die zin arrest Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

76 Op dezelfde wijze heeft het Hof geoordeeld dat het bestaan van een voordeel in de vorm van een lage belastingdruk voor een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de moedervennootschap is opgericht, deze laatste lidstaat op zich niet het recht verleent om dit voordeel te compenseren door de moedervennootschap fiscaal minder gunstig te behandelen. De noodzaak om lagere belastinginkomsten te voorkomen is overigens niet een van de in artikel 46, lid 1, EG genoemde rechtvaardigingsgronden en evenmin een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van een door het Verdrag ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 49).

77 Die overwegingen zijn ook in het hoofdgeding relevant met betrekking tot de verschillende fiscale behandeling van Privatstiftungen al naargelang de begunstigden van de schenkingen in Oostenrijk over die schenkingen belastingen hebben betaald of niet.

78 In ieder geval zij met betrekking tot de in § 13, lid 3, laatste volzin, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, bedoelde schenkingen aan buitenlandse begunstigden vastgesteld dat de van de nationale Privatstiftung geheven Zwischensteuer de enkelvoudige belasting van de in de eerste volzin van die bepaling vermelde inkomsten waarborgt.

79 Zoals in punt 28 van het onderhavige arrest is vermeld, volgt uit de verwijzingsbeslissing immers dat die belastingdruk op de Privatstiftung niet definitief is. De verwijzende rechter is van oordeel dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde stelsel van de Zwischensteuer, waaraan de Privatstiftung is onderworpen, het probleem dat wordt veroorzaakt door de overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting op het niveau van de begunstigde slechts verlicht, zonder het volledig op te lossen, aangezien de Privatstiftung niet definitief wordt belast, maar haar een heffing wordt opgelegd, die overeenkomstig § 24, lid 5, KStG 1988, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2001, uiterlijk bij de ontbinding van de Privatstiftung wordt verrekend.

80 In de tweede plaats kan het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling evenmin worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van de nationale belastingregeling te behouden.

81 Een beroep op een dergelijke rechtvaardigingsgrond kan volgens het Hof immers alleen slagen indien een rechtstreeks verband wordt aangetoond tussen het betrokken fiscale voordeel en de verrekening van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing. Dat rechtstreeks verband moet in het licht van de door de betrokken regeling nagestreefde doelstelling worden aangetoond (zie in die zin arresten Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punten 43 en 44; Commissie/Duitsland, C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 55, en Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 47).

82 Om verschillende redenen is in casu geen sprake van een dergelijk rechtstreeks verband.

83 In de eerste plaats is van een rechtstreeks verband geen sprake wanneer het om afzonderlijke belastingheffingen gaat of om de fiscale behandeling van verschillende belastingplichtigen (zie in die zin arresten DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punt 47, en Grünewald, EU:C:2015:109, punt 49). Dit is in casu het geval, aangezien de aftrek van het bedrag dat

overeenkomt met de schenkingen die zijn gedaan door de tot voldoening van de Zwischensteuer gehouden Privatstiftung en de belasting over die schenkingen van de begunstigden van die schenkingen noodzakelijkerwijs betrekking hebben op verschillende belastingplichtigen.

84 Bovendien lijdt de Privatstiftung, zoals de Commissie heeft opgemerkt, ten gevolge van de Zwischensteuer slechts een tijdelijk fiscaal nadeel, terwijl het fiscale voordeel van de in een andere lidstaat wonende begunstigde bestaat in een blijvende vrijstelling van de Oostenrijkse belasting op kapitaalopbrengsten waarvan de omvang bovendien varieert naargelang van de betrokken overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting.

85 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 56 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als in het hoofdgeding, op grond waarvan een ingezeten Privatstiftung in het kader van de Zwischensteuer over de door haar behaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen op haar heffingsgrondslag voor een bepaald belastingjaar slechts schenkingen in mindering mag brengen die zij in hetzelfde belastingjaar heeft gedaan en waarvoor de begunstigden van die schenkingen in de lidstaat van heffing van de Privatstiftung aan belasting zijn onderworpen, maar die aftrek is uitgesloten indien de begunstigde in een andere lidstaat woont en op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting in de lidstaat van heffing van de Privatstiftung is vrijgesteld van de belasting die in beginsel over schenkingen wordt geheven.

Kosten

86 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 56 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als in het hoofdgeding, op grond waarvan een ingezeten Privatstiftung in het kader van de Zwischensteuer over de door haar behaalde kapitaalopbrengsten en inkomsten uit de verkoop van deelnemingen, op haar heffingsgrondslag voor een bepaald belastingjaar slechts schenkingen in mindering mag brengen die zij in hetzelfde belastingjaar heeft gedaan en waarvoor de begunstigden van die schenkingen in de lidstaat van heffing van de Privatstiftung aan belasting zijn onderworpen, maar die aftrek is uitgesloten door deze nationale belastingregeling indien de begunstigde in een andere lidstaat woont en op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting in de lidstaat van heffing van de Privatstiftung is vrijgesteld van de belasting die in beginsel over schenkingen wordt geheven.

ondertekeningen