Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 17 september 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Fri rörlighet för kapital — Artikel 56 EG — Interimbeskattning av en nationell stiftelses kapitalvinster och inkomster från avyttring av andelar — Nekad rätt att från beskattningsunderlaget göra avdrag för gåvor som lämnats till mottagare utan hemvist i landet och som i enlighet med skatteavtal inte ska beskattas i den medlemsstat där stiftelsen är skattskyldig”

I mål C-589/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Verwaltungsgerichtshof (Österrike) genom beslut av den 23 oktober 2013, som inkom till domstolen den 19 november 2013, i ett förfarande som anhängiggjorts av

F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

ytterligare deltagare i rättegången:

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna C. Vajda, A. Rosas (referent), E. Juhász och D. Šváby,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 januari 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

Österrikes regering, genom C. Pesendorfer samt genom J. Bauer och M. Klamert, samtliga i egenskap av ombud,

Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener, W. Roels och M. Wasmeier, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 56.1 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål som rör ett överklagande ingett av F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (nedan kallad den privata stiftelsen) mot ett avgörande från Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (skattedomstol i Wien) (nedan kallad UFS), i vilket UFS nekade den privata stiftelsen rätt att beakta gåvor som lämnats till mottagare i andra medlemsstater vid beräkningen av den skatt som den privata stiftelsen skulle påföras för räkenskapsåren 2001 och 2002.

Österrikisk rätt

3 Den österrikiska lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet avser beskattning av privata stiftelser för åren 2001 och 2002.

Systemet för beskattning av privata stiftelser före år 2001

4 Privata stiftelser (*Privatstiftungen*) infördes i den österrikiska lagstiftningen år 1993 genom lagen om privata stiftelser (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993).

5 Privata stiftelser är skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer. Enligt den lagstiftning som var i kraft till slutet på år 2000 var emellertid kapitalvinster och inkomster från andelar vanligtvis undantagna inkomstskatt för juridiska personer på stiftelsenivå när de hade uppburits av en privat stiftelse. Skatten togs då ut när stiftelsens inkomster överfördes till olika mottagare i form av gåvor från stiftelsen. Enligt 27 § första stycket led 7 i lagen om inkomstskatt från år 1988 (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG 1988) ansågs dessa gåvor utgöra kapitalvinster hos mottagaren, på vilka kapitalvinstskatt togs ut med en skattesats på 25 procent.

Systemet för beskattning av privata stiftelser under åren 2001–2004

6 Systemet för beskattning av privata stiftelser ändrades med början år 2001 genom lagen om genomförande av 2001 års budget (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), bland annat genom att flertalet nya bestämmelser infördes i 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz 1988) (nedan kallad KStG 1988).

7 Enligt förarbetena till lagen om genomförande av 2001 års budget tog dessa bestämmelser främst sikte på att minska det allmänna undantaget från skatteplikt avseende inkomstskatt för juridiska personer som privata stiftelser tidigare var berättigade till, och på att ta ut en så kallad kategoriskatt (*Schedulensteuer*) direkt från de privata stiftelserna enligt en lägre skattesats som avsåg vissa kapitalvinster och inkomster från andelar i dessa stiftelser. Denna lägre direkta skatt betecknades som en interimbeskattning (*Zwischensteuer*) (nedan kallad interimskatt).

8 I 13 § tredje stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, föreskrivs följande:

”När privata stiftelser varken omfattas av 5 § leden 6 eller 7 eller av 7 § tredje stycket ska följande poster inte beaktas vare sig som intäkter eller som inkomster, utan är separat skattepliktiga enligt 22 § tredje stycket:

1. Inhemska och utländska kapitalvinster från

   — kontantdepositioner och övriga fordringar hos kreditinstitut (93 § andra stycket led 3 [EStG 1988]),

   — skuldebrev i den mening som avses i 93 § tredje stycket leden 1–3 [EStG 1988] när de vid utställandet såväl i rättsligt som i faktiskt hänseende erbjuds en obestämd krets av personer,

   — skuldebrev i den mening som avses i 93 § tredje stycket leden 4 och 5 [EStG 1988], såvida dessa kapitalvinster hör till inkomstslaget kapital i den mening som avses i 27 § [EStG 1988].

2. Inkomster från avyttring av andelar i den mening som avses i 31 § [EStG 1988], såvida inte fjärde stycket är tillämpligt.

Kapitalvinster och inkomster från avyttring av andelar undantas från skatteplikt (22 § tredje stycket) såvida gåvor lämnats under räkenskapsåret i den mening som avses i 27 § första stycket led 7 [EStG 1988] och kapitalvinstskatt innehållits samt undantag från kapitalvinstskatt inte medges med stöd av ett skatteavtal.”

9 Enligt 22 § tredje stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, uppgick inkomstskatten för juridiska personer till 12,5 procent vad avsåg skattepliktiga kapitalvinster och inkomster för en privat stiftelse enligt 13 § tredje stycket KStG 1988.

10 I 24 § femte stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, anges följande:

”Inkomstskatt för juridiska personer som belöper på kapitalvinster och inkomster i den mening som avses i 13 § tredje och fjärde stycket ska gottskrivas genom taxering enligt följande bestämmelser:

1. Inkomstskatt för juridiska personer ska vid ingivande av självdeklaration fastställas och uppbäras efter genomförd taxering.

2. Privata stiftelser lämnar gåvor i den mening som avses i 27 § första stycket led 7 [EStG 1988], vilka inte har lett till undantag från skatt i den mening som avses i 13 § tredje stycket sista meningen.

3. Gottgörelsen uppgår till 12,5 procent av beskattningsunderlaget för gåvor som är relevant för innehållande av kapitalvinstskatt.

4. Den privata stiftelsen ska föra ett särskilt konto där den inkomstskatt för juridiska personer som årligen har betalats, de belopp som gottskrivits och de resterande belopp som kan komma att gottskrivas ska dokumenteras fortlöpande.

5. Vid upplösning av en privat stiftelse ska hela det belopp som kan gottskrivas vid tidpunkten för upplösningen gottskrivas.”

Preciseringar avseende systemet för interimbeskattning i österrikisk rätt

11 I förarbetena till lagen om genomförande av 2001 års budget, som beslutet om hänskjutande hänvisar till, anges följande om interimskatt:

”… från och med år 2001 ska den ränteintäkt som genereras av kontantdepositioner och skuldebrev omfattas av en typ av interimbeskattning med en särskilt låg skattesats. Denna beskattning sker tills vidare då intäkten genereras. Om en privat stiftelse (därefter) lämnar gåvor medges emellertid en gottgörelse enligt närmare bestämmelser i lag. Den totala skatten ändras därför inte i förhållande till de gåvor som lämnats.

Systemet har införts genom lagändringar på två områden. För det första har bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 13 § andra stycket KStG 1988 anpassats på motsvarande sätt. Beskattning av hittills skattefria inkomster sker i form av en kategoribeskattning med en nedsatt skattesats på 12,5 procent (se 13 § tredje stycket KStG 1988) efter taxering. En beskattning uteblir om utdelningar sker det år då ränteintäkter genereras. För det andra föreskrivs i 24 § femte stycket KStG 1988 att gottgörelse ska ske för den nedskatta skatten. Detta sker genom taxering. Skattegottgörelsen kan enbart beviljas under förutsättning att den nedsatta skatten faktiskt betalats vid den tidpunkt då deklarationen ingavs. Dessutom måste gåvor ha lämnats med avseende på vilka kapitalvinstskatt innehållits. Gottgörelsen medges i förhållande till den nedsatta skattesatsen med ett belopp på 12,5 procent av gåvan. Formellt krävs att ett särskilt konto (*Evidenzkonto*) förs, av vilket utvecklingen och balansen för de belopp som kommer i fråga för en gottgörelse ska framgå.

Exempel: En privat stiftelse uppbär år 2001 ränteintäkter på 2 miljoner österrikiska schilling (ATS). Gåvorna uppgår under det året till 500 000 ATS. En interimskatt med 12,5 procent av 1,5 miljoner ATS ska betalas, det vill säga 187 500 ATS. År 2002 uppbärs ränteintäkter på 2,5 miljoner ATS. Under det året lämnas inga gåvor. Interimskatten uppgår för år 2003 till 312 500 ATS. År 2003 uppbärs ränteintäkter på 2 miljoner ATS och gåvorna uppgår till 2,1 miljoner ATS. Interimskatt påförs inte det året. Av den interimskatt som erlagts under åren 2001 och 2002 ska ett belopp som uppgår till 12,5 procent av 100 000 ATS, det vill säga 12 500 ATS, gottskrivas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Den privata stiftelsen, som bildades enligt österrikisk rätt, uppbar under åren 2001 och 2002 kapitalvinster och inkomster från avyttringar av andelar som omfattades av tillämpningsområdet för 13 § tredje stycket första meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget. Under dessa två år lämnade den privata stiftelsen samtidigt gåvor till en person med hemvist i Belgien och till en med hemvist i Tyskland.

13 Under vart och ett av dessa två år innehöll den privata stiftelsen kapitalvinstskatt med en skattesats på 25 procent som gåvomottagarna skulle betala som källskatt, och överförde sedan densamma till den österrikiska skattemyndigheten.

14 Därefter begärde emellertid de två utländska gåvomottagarna hos den österrikiska skattemyndigheten att den kapitalvinstskatt som hade innehållits på deras gåvor skulle återbetalas, och gjorde därvid gällande det skatteavtal som var i kraft mellan Republiken Österrike och deras hemvistland. Gåvomottagaren med hemvist i Belgien lämnade in sina begäranden avseende åren 2001 och 2002 och beviljades återbetalning av hela den österrikiska kapitalvinstskatten som hade innehållits såsom källskatt på de gåvor vederbörande hade mottagit. Gåvomottagaren med hemvist i Tyskland inkom med en begäran enbart för år 2001 och fick på samma sätt återbetalt den innehållna kapitalvinstskatten.

15 I sina deklarationer avseende inkomstskatt för juridiska personer för åren 2001 och 2002 minskade den privata stiftelsen sina kapitalvinster och inkomster från avyttringar, vilka i princip var föremål för interimbeskattning enligt 13 § tredje stycket första meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget. Minskningen gjordes genom att de angivna mottagarnas gåvor drogs av från beskattningsunderlaget de två aktuella åren. Eftersom värdet av dessa gåvor var högre än kapitalvinsterna och avyttringsinkomsterna, deklarerade den privata stiftelsen ett beskattningsunderlag på 0 euro, vilket borde ha inneburit att stiftelsen inte skulle betala någon skatt över huvud taget.

16 Den behöriga skattemyndigheten (Finanzamt) bedömde emellertid att det inte var tillåtet enligt 13 tredje stycket första meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, att göra avdrag för de gåvor som hade lämnats till mottagarna från de skattepliktiga beloppen. Detta eftersom mottagarna hade beviljats befrielse från kapitalvinstskatt enligt ett skatteavtal. Således beslutade skattemyndigheten att interimskatt med en skattesats på 12,5 procent skulle tas ut på stiftelsens kapitalvinster och inkomster från avyttring av andelar för åren 2001 och 2002 enligt 22 § tredje stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget.

17 Den privata stiftelsen överklagade besluten avseende inkomstskatt för juridiska personer som delgavs stiftelsen för åren 2001 och 2002 till UFS.

18 Vid UFS gjorde den privata stiftelsen i andra hand gällande att den framöver skulle tillerkännas gottgörelse motsvarande den interimskatt som tidigare erlagts enligt 24 § femte stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget.

19 I avgörande av den 10 juni 2010 fastställde UFS att det fanns grund för att ta ut interimskatt från den privata stiftelsen med då aktuella 12,5 procent på ett beskattningsunderlag utan avdraget för gåvor till mottagare i Belgien och i Tyskland under år 2001 och till mottagare i Belgien under år 2002.

20 UFS, som delade skattemyndighetens bedömning, fann vad gällde dessa gåvor att det hade skett en befrielse från kapitalvinstskatt med stöd av skatteavtal, vilket medförde att gåvorna inte kunde dras av från beskattningsunderlaget för interimskatt.

21 Däremot fick den privata stiftelsen delvist bifall hos UFS till sitt andrahandsyrkande om att erhålla gottgörelse i efterhand enligt 24 § femte stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, för den interimskatt som skulle betalas för år 2001 såsom inkomstskatt för juridiska personer avseende räkenskapsåret 2002. UFS bedömde nämligen att de gåvor som lämnats till mottagare med hemvist i Belgien under år 2002 gav den privata stiftelsen rätt till en sådan delvis gottgörelse.

22 Den privata stiftelsen överklagade UFS avgörande till den hänskjutande domstolen, Verwaltungsgerichtshof (högsta förvaltningsdomstolen).

23 Den privata stiftelsen har vid Verwaltungsgerichtshof gjort gällande att det strider mot den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG att utesluta att det från beskattningsunderlaget för interimskatten görs avdrag för gåvor för vilka mottagarna har beviljats befrielse från att betala kapitalvinstskatt med stöd av ett skatteavtal, även om UFS medger att samma typ av gåvor kan ge rätt till gottgörelse framöver.

24 Verwaltungsgerichtshof, som redan funnit att gränsöverskridande gåvor från stiftelser utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56 EG, anser att det är mycket sannolikt att det utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital att, såsom skattemyndigheten och UFS har beslutat att göra i det nationella målet, beskatta en stiftelse endast när den lämnar gåvor till utländska mottagare och inte vid gåvor till nationella mottagare, eftersom en sådan åtgärd kan avskräcka från sådana gränsöverskridande arrangemang, medan även en föga omfattande eller obetydlig restriktion i princip är förbjuden enligt principen om fri rörlighet.

25 Verwaltungsgerichtshof har angett att prövningen av en eventuell motivering av begränsningen av den fria rörligheten för kapital enligt 13 § tredje stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, försvåras av den omständigheten att det i förarbetena aldrig har angetts vilket mål som nämnda uteslutning eftersträvar.

26 Verwaltungsgerichtshof har i det avseendet angett att systemet för interimbeskattning avsåg att hantera två problem med systemet för beskattning av privata stiftelser med hemvist i landet. Det första problemet avsåg den möjlighet till tesaurering utan att erlägga skatt på inkomst för juridiska personer som uppstod till följd av att det till slutet på år 2000 inte togs ut någon skatt på stiftelsers kapitalvinster och inkomster från avyttringar av andelar. Det andra problemet avsåg den omständigheten att det i Österrike inte togs ut någon skatt på gåvor till mottagare med hemvist i utlandet och att det ankom enbart på den medlemsstat där mottagaren hade hemvist att beskatta dessa gåvor enligt skatteavtal.

27 Verwaltungsgerichtshof menar härvid att systemet för interimbeskattning avser att lindra verkningarna av det andra problemet med detta beskattningssystem – det vill säga den omständigheten att någon beskattning inte sker i Österrike – genom att interimskatt ska erläggas även för det fall en gåva lämnas.

28 Verwaltungsgerichtshof påpekar i detta avseende att 13 § tredje stycket sista meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, helt enkelt har mildrat problemet utan att lösa det, eftersom stiftelsen inte beskattas definitivt, utan enbart påförs en interimskatt, som i enlighet med 24 § femte stycket KStG 1988, i dess ändrade lydelse, ska gottskrivas och återbetalas i sin helhet senast då stiftelsen upplöses. Till dess att skatten gottskrivs kan den berörda stiftelsen emellertid inte minska sitt beskattningsunderlag med gåvor för vilka mottagaren beviljas undantag från skatteplikt med stöd av ett skatteavtal.

29 Verwaltungsgerichtshof utesluter inte att en sådan restriktion i den nationella skattelagstiftningen äventyrar den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG, men anser att skillnaderna mellan det komplexa skattesystem som EU-domstolen nu har att bedöma och de system som EU-domstolen redan har prövat i liknande mål är för stora för att en sådan tolkning ska anses vara uppenbar.

30 Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 56 EG tolkas på så sätt att den utgör hinder för ett system för beskattning av en österrikisk privat stiftelses kapitalvinster och inkomster från avyttringen av andelar, enligt vilket stiftelsen ska påföras en interimskatt, för att säkerställa inhemsk enkelbeskattning, enbart när, på grund av ett skatteavtal, den som mottar gåvor från stiftelsen är befriad från skattskyldighet till den kapitalvinstskatt som i princip belöper på gåvan?”

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

31 Av formuleringen av tolkningsfrågan framgår det att den avser en interimskatt som påförs privata stiftelser med hemvist i landet när mottagaren av en gåva från en sådan stiftelse är undantagen från skatt i Österrike med anledning av ett skatteavtal. Verwaltungsgerichtshof önskar få klarhet i huruvida artikel 56 EG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för ett system som det som har inrättats för interimbeskattning av stiftelser från och med år 2001, vilket är aktuellt i det nationella målet.

32 Såsom framgår av punkterna 7, 11 och 26–28 ovan innehåller beslutet om hänskjutande olika resonemang avseende skilda aspekter av systemet för interimbeskattning som avses i det nationella målet, som är ett komplext system mot bakgrund av vilket Verwaltungsgerichtshof menar att den har ställt sin fråga och som därför ska beaktas för att få klarhet i frågan.

33 Med beaktande av nämnda resonemang framgår det att Verwaltungsgerichtshof hyser tvivel om rätten för en privat stiftelse med hemvist i landet att inom ramen för interimbeskattningen av kapitalvinster och inkomster från avyttring av andelar som stiftelsen har uppburit under en bestämd beskattningsperiod att från sitt beskattningsunderlag dra av de gåvor som lämnats under samma beskattningsperiod. Detta avdrag är nämligen endast tillåtet om mottagaren är skattskyldig i Österrike. Ett sådant avdrag är emellertid inte tillåtet för stiftelsen när mottagaren av bidraget har hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Österrike och gör gällande ett skatteavtal som skäl för att befrias från österrikisk kapitalvinstskatt.

34 Följaktligen har Verwaltungsgerichtshof ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 56 EG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken en privat stiftelse med hemvist i landet – i samband med en interimbeskattning av kapitalvinster och inkomster från avyttring av andelar som den har uppburit – endast har rätt att från beskattningsunderlaget för ett visst räkenskapsår dra av gåvor som lämnats under samma räkenskapsår och för vilka gåvomottagarna har beskattats i den medlemsstat där stiftelsen beskattas, medan ett sådant avdrag enligt samma nationella skattelagstiftning inte är tillåtet om mottagaren har hemvist i en annan medlemsstat och enligt ett skatteavtal är befriad, i den medlemsstat där stiftelsen beskattas, från skatt som i princip tas ut på gåvor.

Huruvida den fria rörligheten för kapital begränsas

35 Det följer av fast rättspraxis att artikel 56.1 EG innebär ett allmänt förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater (dom Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 23, och dom Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 18).

36 Eftersom EG-fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG, har domstolen tidigare ansett att den nomenklatur som utgör bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (vilken artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44) är vägledande, trots att direktivet antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (sedermera artiklarna 69 och 70.1 i EG-fördraget, vilka upphävdes genom Amsterdamfördraget). Anledningen till detta är att förteckningen i direktivet inte är uttömmande, vilket anges i dess inledning. Gåvor och donationer återfinns under rubrik XI, ”Personliga kapitalrörelser”, i bilaga 1 till direktiv 88/361 (dom Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 24, dom Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 19, och dom kommissionen/Spanien, C-127/12, EU:C:2014:2130, punkt 52).

37 Domstolen har redan tidigare slagit fast att den skattemässiga behandlingen av gåvor, oavsett om dessa avser pengar eller fast eller lös egendom, omfattas av fördragets bestämmelser om kapitalrörelser, med undantag för de fall där transaktionens väsentliga delar är begränsade till en och samma medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 27, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 20, och dom Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 18).

38 Det nationella målet avser inte direkt den skattemässiga behandlingen av gåvor i den meningen att gåvor med mottagare med hemvist i landet behandlas annorlunda än gåvor med mottagare med hemvist i en annan medlemsstat. Målet avser den skattemässiga behandlingen av privata stiftelser med hemvist i landet, som skiljer sig beroende på om de gåvor som stiftelsen lämnar till mottagare med hemvist i Österrike eller i en annan medlemsstat ska beskattas av mottagarna i Österrike.

39 I det nationella målet lämnade den privata stiftelsen gåvor under åren 2001 och 2002 till bland annat två mottagare med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Österrike. Gåvorna betalades ut utan någon motprestation från mottagarna. Såsom Europeiska kommissionen mycket riktigt har gjort gällande, är det inte enbart de ursprungliga tillgångar som grundaren av stiftelsen överför till densamma när den bildas, utan även senare överföringar från dessa tillgångar som omfattas av begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

40 Härav följer att en situation som den i det nationella målet – i vilken en privat stiftelse med hemvist i Österrike lämnar gåvor till två mottagare med hemvist i Belgien respektive i Tyskland – ger upphov till internationella kapitalrörelser för såväl år 2001 som år 2002, vilka kapitalrörelser är skyddade från varje begränsning enligt artikel 56.1 EG.

41 Domstolen ska därför först pröva huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital, såsom den privata stiftelsen har gjort gällande i det målet och såsom kommissionen har anfört i sitt skriftliga yttrande till domstolen.

42 Systemet som inrättats i 13 § tredje stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, medför en skillnad i behandling av privata stiftelser med hemvist i landet vad gäller deras rätt till en omedelbar minskning av interimskatten beroende på om mottagarna av de gåvor som stiftelsen lämnar under ett bestämt räkenskapsår är föremål för österrikisk kapitalvinstskatt.

43 Även om – såsom den österrikiska regeringen har anfört – de gåvor för vilka en sådan rätt till omedelbar minskning eller en omedelbar återbetalning är utesluten också kan omfatta gåvor till mottagare med hemvist i Österrike, eftersom de är undantagna från kapitalvinstskatt, omfattar de bland annat gåvor till mottagare som saknar hemvist i landet i den mån som gåvorna, i enlighet med modellavtal för att undvika dubbelbeskattning från Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), anses utgöra inkomst i den mening som avses i artikel 21.1 i det modellavtalet och beskattas inte i Österrike, eftersom de är underkastade den exklusiva beskattningsrätt som tillkommer mottagarens hemviststat.

44 Såsom kommissionen har gjort gällande, begränsas dessa kapitalrörelser av bestämmelsen i 13 § tredje stycket sista meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, som är tillämplig i det nationella målet.

45 Eftersom gåvor som en privat stiftelse med hemvist i landet lämnar till nationella mottagare ger rätt till ett avdrag på, eller till och med en befrielse från, interimskatten genom att avdrag kan göras för sådana typer av gåvor från beräkningsunderlaget för denna skatt, förfogar stiftelsen alltid – under i övrigt lika förhållanden – över större tillgångar som antingen kan användas direkt för att lämna ytterligare gåvor till mottagare med hemvist i landet eller användas för att generera ytterligare inkomster, vilket skulle göra det möjligt för stiftelsen att lämna större gåvor till dessa mottagare framöver.

46 Den ofördelaktiga skattemässiga behandling som följer av tillämpningen av 13 § tredje stycket sista meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, kan leda till en begränsning på själva stiftelsenivån i ett fall där gåvor lämnas till mottagare som är befriade från att erlägga kapitalvinstskatt i Österrike med stöd av ett skatteavtal som ingåtts mellan den medlemsstat där vederbörande har hemvist och Republiken Österrike.

47 En stiftelse som har mottagare med hemvist i landet och mottagare med hemvist i en annan medlemsstat kommer nämligen att avstå från att lämna gåvor till de sistnämnda mottagarna, eftersom den interimskatt som tas ut på dess inkomster minskar de sammanlagda tillgångar som används såväl för att generera inkomster som för att lämna gåvor till mottagare med hemvist i landet, då stiftelsen inte heller kan få avdrag från eller återbetalning av den skatt som belöper på dessa gåvor. På stiftelsenivå skulle detta leda till en förvrängning av stiftelsens val mellan internationella gåvor, som har en skattemässig nackdel, och rent nationella gåvor, som är skattemässigt mer fördelaktiga.

48 I den mån gåvor som lämnas till mottagare med hemvist i en annan medlemsstat medför att stiftelsen interimbeskattas på inkomster med en skattesats på 12,5 procent, är det redan från början mindre intressant att bilda en privat stiftelse med mottagare som har hemvist i en annan medlemsstat än att bilda motsvarande stiftelse som enbart har mottagare med hemvist i Österrike.

49 Det ska härvid understrykas att det inte är nödvändigt att skattebördan är tung eller definitiv för att en skattelagstiftning ska anses utgöra en förbjuden begränsning av en grundläggande frihet.

50 Enligt fast rättspraxis är även en föga omfattande eller obetydlig restriktion för en grundläggande frihet förbjuden enligt fördraget (se, för ett liknande resonemang, angående den fria rörligheten för kapital, dom Dijkman och Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 42, angående etableringsfriheten, dom kommissionen/Frankrike, C-34/98, EU:C:2000:84, punkt 49, och dom de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 43).

51 En likviditetsnackdel som uppkommer i en gränsöverskridande situation kan utgöra en restriktion för de grundläggande friheterna när en sådan nackdel inte skulle ha uppstått i en rent nationell situation (se, för ett liknande resonemang, dom Metallgesellschaft m.fl., C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, punkterna 44, 54 och 76, dom X och Y, C-436/00, EU:C:2002:704, punkterna 36 och 37, dom Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkterna 26–30, dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 36 och 37, dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkterna 40–43, och dom kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkterna 55–61).

52 En skillnad i behandling vad avser beräkningen av interimskatten kan medföra en likviditetsnackdel för en privat stiftelse med hemvist i landet som önskar lämna en gåva till mottagare med hemvist i en annan medlemsstat och kan sålunda utgöra en restriktion för de grundläggande friheterna om den aktuella stiftelsen inte får samma nackdel i en rent nationell situation. Den privata stiftelse som är aktuell i det nationella målet har lidit en sådan likviditetsnackdel med anledning av sina gåvor till mottagare med hemvist i Belgien och Tyskland under åren 2001 och 2002. Denna nackdel har inte uppvägts av den gottgörelse som godtogs av UFS och varigenom en del av den interimskatt som skulle betalas för år 2001 avräknades mot interimskatten för år 2002.

53 Tillämpningen av 13 § tredje stycket sista meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, medför således en begränsning av den fria rörligheten för kapital, vilken i princip är förbjuden enligt artikel 56 EG.

54 Nu har domstolen emellertid att pröva huruvida denna restriktion för den fria rörligheten för kapital objektivt sett kan rättfärdigas med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

55 Det ska härvid erinras om att det i artikel 58.1 a EG anges att artikel 56 EG inte ska ”påverka medlemsstaternas rätt att … tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

56 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas på så sätt att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (dom Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 32, och dom FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 21).

57 Det i artikel 58.1 a EG föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56” (dom Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 33, och dom FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 22).

58 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 58.1 a FEUF ska således skiljas från de typer av diskriminering som är förbjudna enligt artikel 58.3 FEUF. Av rättspraxis framgår dock att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall endast kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, om den däri föreskrivna skillnaden i behandling rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. För att skillnaden i behandling mellan dessa båda gåvokategorier ska kunna rättfärdigas får den inte heller gå längre än vad som krävs för att ändamålet med den aktuella lagstiftningen ska kunna uppnås (se, för ett liknande resonemang, dom Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 29, dom Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 34, och dom FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23).

Huruvida situationerna är jämförbara

59 Den österrikiska regeringen har gjort gällande att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte utgör någon restriktion för den fria rörligheten för kapital, eftersom situationen för en privat stiftelse som lämnar gåvor till mottagare som har hemvist i en medlemsstat med vilken Republiken Österrike har ingått skatteavtal enligt OECD:s modellavtal inte är jämförbar med situationen för en privat stiftelse som lämnar gåvor till mottagare med hemvist i landet.

60 Den österrikiska regeringen anser att situationen för en privat stiftelse med hemvist i landet som fullt ut omfattas av den österrikiska statens beskattningsrätt kan, i fråga om gåvor till mottagare som saknar hemvist i landet, på sin höjd jämföras med situationen för en sådan stiftelse där gåvor lämnas till mottagare med hemvist i landet, när denna medlemsstat fullt ut kan utöva sin beskattningsrätt på dessa gåvor när de avser mottagare som saknar hemvist i landet.

61 Detta är emellertid generellt sett inte fallet, eftersom det följer av skatteavtal som ingåtts enligt OECD:s modellavtal att Republiken Österrike inte har beskattningsrätt på gåvor till mottagare som saknar hemvist i landet. Eftersom situationerna objektivt sett inte är jämförbara menar den österrikiska regeringen att det saknas skäl att i sådana situationer tillämpa systemet med de lättnader avseende interimskatten som medges vid gåvor till mottagare med hemvist i landet i syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning och säkerställa en systematisk inhemsk enkelbeskattning.

62 Härvid gör domstolen följande bedömning. Till skillnad från vad den österrikiska regeringen har gjort gällande, förklaras skillnaden i behandling inte av att stiftelsen befinner sig i objektivt skilda situationer.

63 Såsom kommissionen har angett är gåvor från privata österrikiska stiftelser till mottagare med hemvist i landet, med hänsyn till artikel 58.1 a EG, en situation som objektivt sett är jämförbar med den där samma stiftelser lämnar gåvor till mottagare med hemvist i en annan medlemsstat. I båda situationerna handlar det om gåvor som ges ur den privata stiftelsens tillgångar eller ur värdeökningar av dessa tillgångar som skett genom att dessa har investerats.

64 Inom ramen för de skatteavtal som Republiken Österrike har ingått med Konungariket Belgien, å ena sidan, och Förbundsrepubliken Tyskland, å andra sidan, vilka i enlighet med OECD:s modellavtal ger varje avtalsslutande medlemsstat exklusiv rätt att ta ut skatt för gåvor från mottagare som har hemvist i medlemsstaten, har Republiken Österrike avsagt sig möjligheten att utöva beskattningsrätten på gåvor till personer med hemvist i någon av de andra medlemsstaterna. Republiken Österrike kan således inte göra gällande en objektiv skillnad mellan privata stiftelser med hemvist i landet där gåvomottagarna antingen har hemvist i Österrike och är skattskyldiga där eller har hemvist i någon av de två andra medlemsstaterna och inte omfattas av dess beskattningsrätt, i syfte att underkasta stiftelser som lämnar gåvor till sistnämnda mottagare en särskild skatt med motiveringen att dessa mottagare inte omfattas av dess beskattningsrätt.

65 Även om hänsyn också skulle behöva tas till mottagare av gåvor från dessa stiftelser, framgår det av beslutet om hänskjutande att systemet för interimskatt avsåg att inrätta en typ av kategoribeskattning för privata stiftelser i syfte att förhindra privata stiftelsers tendens till tesaurering, samtidigt som denna interimskatt endast var tillfällig. I enlighet med beteckningen interim skulle skatten återbetalas i sin helhet senast i samband med den privata stiftelsens upplösning, eftersom den gav stiftelsen rätt till gottgörelse motsvarande den interimskatt som betalats in. Var mottagaren av gåvan var bosatt saknade betydelse i detta hänseende.

Huruvida det föreligger tvingande skäl av allmänintresse

66 Domstolen ska även undersöka om den begränsning för kapitalrörelserna som en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet föranleder kan rättfärdigas objektivt av tvingande skäl av allmänintresse.

67 I första hand ska det prövas huruvida den aktuella skillnaden i behandling kan rättfärdigas av behovet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilket den österrikiska regeringen har hävdat.

68 Det ska i detta hänseende för det första erinras om att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt ändamål som erkänts av domstolen. För det andra följer det av domstolens fasta rättspraxis att medlemsstaterna så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkterna 46 och 47, dom kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 64, och dom Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 40).

69 Under sådana förhållanden som de i det nationella målet förefaller det dock inte visat att en sådan rättfärdigandegrund föreligger.

70 En rättfärdigandegrund avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna godtas bland annat när syftet med det aktuella skattesystemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 42, dom Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 54, och dom Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 66).

71 Såsom redan angivits ovan i punkt 64 har frågan om fördelningen av beskattningsrätten mellan Republiken Österrike och Konungariket Belgien, å ena sidan, och Förbundsrepubliken Tyskland, å andra sidan, emellertid redan reglerats i skatteavtal som ingåtts med dessa två medlemsstater, vilka i enlighet med OECD:s modellavtal ger varje avtalsslutande medlemsstat exklusiv rätt att ta ut skatt från mottagare av gåvor som har hemvist i den medlemsstaten. Med andra ord kan Republiken Österrike, som i dessa avtal har avsagt sig möjligheten att utöva sin beskattningsrätt på gåvor till personer som har hemvist i någon av de två andra medlemsstaterna, inte göra gällande en välavvägd fördelning av beskattningsrätten i syfte att ålägga stiftelser som lämnar gåvor till dessa personer en särskild skatt med motiveringen att dessa personer inte omfattas av dess beskattningsrätt. Den medlemsstaten har alltså valt den fördelning av beskattningsrätten som följer av själva bestämmelserna i de skatteavtal som Republiken Österrike har ingått med Konungariket Belgien respektive Förbundsrepubliken Tyskland.

72 I en sådan situation som den i det nationella målet beskattas den privata stiftelsen för gåvor till mottagare som enligt ett skatteavtal inte är skyldiga att betala österrikisk kapitalvinstskatt utan att stiftelsen har möjlighet till avdrag eller återbetalning. Den österrikiska regeringen menar att den

begränsande verkan av 13 § tredje stycket sista meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, kan motiveras av att bestämmelsen avser att säkerställa en enkelbeskattning av vissa kapitalvinster och inkomster från andelar som uppbärs av en privat stiftelse i Österrike.

73 Härvid finns det anledning att påpeka att domstolen i flera mål som avser situationer där en medlemsstat har sökt att uppväga den omständigheten att den inte kan ta ut skatt från en skattskyldig person skatt genom att ta ut skatt från en annan skattskyldig, bland annat i målen Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) och Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), har prövat de skäl som anförts till stöd för begränsningen i aktuell nationell lagstiftning, särskilt argumentet att lagstiftningen avsåg att säkerställa en enkelbeskattning av vissa inkomster i medlemsstaten. I inget av målen fann domstolen emellertid att en princip om enkelbeskattning utgjorde en självständig rättfärdigandegrund.

74 I målet Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), avseende en skattemässig behandling på området för beskattning av juridiska personer och beaktande av förluster, fann domstolen, i punkt 51 i den domen, att den omständighet enligt vilken vinst som är hänförlig till ett fast driftställe beläget i en medlemsstat enligt ett skatteavtal enbart ska beskattas i sistnämnda stat, och att den andra medlemsstaten i avtalet således inte får utöva sin beskattningsrätt på den vinst som är hänförlig till nämnda driftställe, dock inte alltid kan motivera att det bolag som har hemvist i sistnämnda medlemsstat, och som innehar nämnda fasta driftställe, alltid nekas en fördel.

75 Att neka en sådan fördel skulle nämligen motivera en skillnad i behandling enbart av det skälet att ett bolag med hemvist i en medlemsstat har bedrivit en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet som inte kan generera några skatteinkomster för denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

76 Domstolen har likaledes slagit fast att förekomsten av en fördel som följer av den låga beskattning som tillämpas på ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än den i vilken moderbolaget bildats, inte i sig ger sistnämnda medlemsstat rätt att kompensera denna fördel med att moderbolaget får en sämre behandling i skattemässigt hänseende. Behovet av att förebygga minskade skatteinkomster förekommer varken bland de ändamål som räknas upp i artikel 46.1 EG, eller bland de tvingande hänsyn till allmänintresset som kan motivera en inskränkning av den frihet som föreskrivs i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 49).

77 Sådana överväganden är relevanta även i det nationella målet, vad gäller skillnaden i behandling av stiftelser beroende på om de gåvor som lämnats har medfört att skatt tas ut från mottagarna i Österrike.

78 Vad gäller gåvor till utländska mottagare, som avses i 13 § tredje stycket sista meningen KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, kan det i vart fall konstateras att den interimskatt som tas ut från en privat nationell stiftelse inte säkerställer en enkelbeskattning av de inkomster som anges i bestämmelsens första mening.

79 Såsom angetts ovan i punkt 28, framgår det nämligen av beslutet om hänskjutande att denna beskattning av den privata stiftelsen inte är definitiv. Verwaltungsgerichtshof menar att eftersom det i det nationella målet aktuella systemet för interimbeskattning tillämpas på stiftelsenivå, gör det inte annat än mildra det problem som uppstått till följd av skatteavtalet på mottagarnivå utan att lösa det, eftersom stiftelsen inte beskattas definitivt, utan enbart påförs en skatt, som i enlighet med 24 § femte stycket KStG 1988, i dess lydelse enligt lagen om genomförande av 2001 års budget, ska gottskrivas senast då stiftelsen upplöses.

80 Vidare kan skillnaden i behandling inte heller rättfärdigas av nödvändigheten att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang.

81 För att ett argument som vilar på ett sådant rättfärdigande ska kunna godtas kräver domstolen nämligen att det visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkterna 43 och 44, dom kommissionen/Tyskland, C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 55, och dom Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 47).

82 Det saknas ett sådant direkt samband i förevarande mål av flera skäl.

83 För det första saknas det ett direkt samband bland annat när det är fråga om olika beskattningar eller olika skattemässig behandling av de skattskyldiga (se, för ett liknande resonemang, dom DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 47, och dom Grünewald, EU:C:2015:109, punkt 49). Ett sådant fall föreligger i förevarande mål, eftersom avdraget för det belopp som motsvarar gåvor som en privat stiftelse som ska betala interimskatt har lämnat och den skatt för gåvorna som tas ut hos mottagarna med nödvändighet avser olika skattebetalare.

84 Såsom kommissionen har gjort gällande får den privata stiftelsen endast en tillfällig nackdel till följd av interimskatten, medan den skattefördel som tillkommer en gåvomottagare med hemvist i en annan medlemsstat avser en slutlig befrielse från österrikisk kapitalvinstskatt i en omfattning som dessutom varierar i förhållande till varje skatteavtal.

85 Mot bakgrund av det ovan angivna ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 56 EG ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken en privat stiftelse med hemvist i landet – i samband med en interimbeskattning av kapitalvinster och inkomster från avyttring av andelar som den har uppburit – endast har rätt från beskattningsunderlaget för ett visst räkenskapsår dra av gåvor som lämnats under samma räkenskapsår och för vilka gåvomottagarna har beskattats i den medlemsstat där stiftelsen beskattas, medan ett sådant avdrag enligt samma nationella skattelagstiftning inte är tillåtet om mottagaren har hemvist i en annan medlemsstat och enligt ett skatteavtal är befriad, i den medlemsstat där stiftelsen beskattas, från skatt som i princip tas ut på gåvor.

Rättegångskostnader

86 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 56 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken en privat stiftelse med hemvist i landet – i samband med en interimbeskattning av kapitalvinster och inkomster från avyttring av andelar som den har uppburit – endast har rätt från beskattningsunderlaget för ett visst räkenskapsår dra av gåvor som lämnats under samma räkenskapsår och för vilka gåvomottagarna har beskattats i den medlemsstat där stiftelsen beskattas, medan ett sådant avdrag enligt samma nationella skattelagstiftning inte är tillåtet om mottagaren har hemvist i en annan medlemsstat och enligt ett skatteavtal är befriad, i den medlemsstat där stiftelsen beskattas, från skatt som i princip tas ut på gåvor.

Underskrifter