DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

14. september 2006 *

I sag C-386/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 14. juli 2004, indgået til Domstolen den 8. september 2004, i sagen:

Centro di Musicologia Walter Stauffer

mod

Finanzamt München für Körperschaften,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet og U. Lõhmus (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. oktober 2005,

efter at der er indgivet indlæg af:

— Centro di Musicologia Walter Stauffer ved Rechtsanwalt O. Thömmes

— Finanzamt München für Körperschaften ved Rechtsanwälte C. Anneser og K. Schmid, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved A. Tiemann og U. Forsthoff, som befuldmægtigede

— Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, D. Moloney, BL, og K. Maguire, BL

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

— Det Forenede Kongeriges regering ved C. White, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. december 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), artikel 58 (nu artikel 48 EF), artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF), artikel 66 (nu artikel 55 EF) og artikel 73 B (nu artikel 56 EF).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Centro di Musicologia Walter Stauffer, som er en italiensk institution (herefter »institutionen«), og Finanzamt München für Körperschaften (herefter »Finanzamt«) vedrørende opkrævningen af selskabsskat af visse indtægter i skatteåret 1997.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I indledningen til bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdam-traktaten) (EFT L 178, s. 5) er følgende bestemmelser indeholdt i afsnittet om »Nomenklatur for kapitalbevægelser omhandlet i artikel 1 i direktivet«:

»I denne nomenklatur er kapitalbevægelserne klassificeret efter den økonomiske art af de tilgodehavender og forpligtelser i indenlandsk eller udenlandsk valuta, som de vedrører.

De kapitalbevægelser, der er opført i nærværende nomenklatur, omfatter:

— samtlige transaktioner, der er nødvendige for realiseringen af kapitalbevægelser: indgåelse og gennemførelse af transaktionen samt hermed forbundne overførsler. Transaktionerne gennemføres normalt mellem valutaindlændinge i de forskellige medlemsstater, men der kan være tale om, at visse kapitalbevægelser gennemføres af en og samme person for egen regning (f.eks. overførsler af tilgodehavender tilhørende emigranter)

— transaktioner gennemført af enhver fysisk eller juridisk person [...]

— adgang til enhver finansiel teknik, der er til rådighed på det marked, der benyttes ved transaktionens gennemførelse. F.eks. omfatter begrebet erhvervelse af værdipapirer og andre finansielle instrumenter ikke blot kontanthandel, men også enhver anden handelsteknik, der findes: terminsforretninger, optioner eller warrants, konvertering til andre papirer osv. [...]

— realisering eller overdragelse af tilgodehavender, repatriering af realisationsprovenuet eller anvendelse af dette provenu på stedet inden for EF-forpligtelsernes rammer

— tilbagebetaling af lån og kreditter.

Denne nomenklatur er ikke udtømmende for så vidt angår begrebet kapitalbevægelser, og der er derfor indsat en rubrik XIII — F »Andre kapitalbevægelser: Diverse kapitalbevægelser«. Den kan således ikke fortolkes på den måde, at den begrænser rækkevidden af princippet om en fuldstændig liberalisering af kapitalbevægelserne som fastsat i artikel 1 i direktivet.«

4 Nomenklaturen omfatter 13 forskellige kategorier af kapitalbevægelser. Rubrik II, som vedrører »[i]nvesteringer i fast ejendom«, omfatter bl.a.:

»A. Valutaudlændinges investeringer i fast ejendom i indlandet

[...]«.

Nationale retsforskrifter

5 De relevante bestemmelser i loven fra 1996 om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz 1996, herefter »KStG«) lyder således:

»§ 2: Begrænset skattepligt

Følgende er begrænset selskabsskattepligtige:

1. Juridiske personer, personsammenslutninger og formuer, for hvilke hjemstedet eller direktionen befinder sig på nationalt område, for så vidt angår indtægter, der oppebæres på nationalt område [...]

§ 5: Fritagelse

1) Følgende er fritaget for selskabsskat:

[...]

9. Juridiske personer, personsammenslutninger og formuer, der i henhold til deres vedtægter, stiftelsesvedtægter eller lignende bestemmelser og efter

deres faktiske drift udelukkende og direkte varetager almennyttige, velgørende eller kirkelige formål [§§ 51-68 i den tyske statsskattelov (Abgabenordnung 1977, herefter »AO«)]. Skattefritagelse er udelukket, når disse udøver kommerciel forretningsvirksomhed. Andet punktum gælder ikke for egen skovdrift

2) Skattefritagelse efter stk. 1 gælder ikke:

[...]

3. for begrænset skattepligtige, jf. § 2, nr. 1.

[...]

§ 8: Opgørelse af indkomsten

1) Hvad der skal betragtes som indkomst, og hvorledes denne indkomst skal opgøres, bestemmes efter loven om indkomstskat og denne lov. [...]«

6 De relevante bestemmelser i loven fra 1990 om indkomstskat (Einkommensteuergesetz 1990, herefter »EStG«) lyder således:

»§ 21: Udlejning og forpagtning

1) Følgende anses for indkomst fra udlejning og forpagtning:

1. Indtægter fra udlejning og forpagtning af fast ejendom, navnlig grunde, bygninger, dele af bygninger [...]

§ 49: Indkomst, som er undergivet begrænset skattepligt

1) Følgende indenlandske indkomst er undergivet begrænset indkomstskattepligt (§ 1, stk. 4):

[...]

6. indtægter fra udlejning og forpagtning, når den faste ejendom, tingsindbegreberne eller rettighederne [...] befinder sig på det nationale område [...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Den i sagen omhandlede institution, der er anerkendt som almennyttig i italiensk ret, er ejer af en erhvervsejendom i München.

8 Finanzamt opkrævede selskabsskat i skatteåret 1997 af de indtægter, som institutionen oppebar fra udlejningen af denne erhvervsejendom. Institutionen ejer ingen lokaler i Tyskland og ingen filialer. Tjenesteydelserne i forbindelse med udlejning af erhvervsejendommen udføres af en tysk ejendomsadministration.

9 I henhold til vedtægterne for institutionen i det pågældende skatteår arbejder den ikke med gevinst for øje. Den forfølger udelukkende kulturelle formål inden for uddannelse og undervisning, gennem støtte til undervisning i klassisk fremstilling af strengeinstrumenter, strygeinstrumenter, musikhistorie og musikvidenskab. Institutionen kan oprette et eller flere stipendier, der giver unge schweizere, fortrinsvis fra Bern (Schweiz), mulighed for ophold i Cremona (Italien) i hele undervisningsperioden.

10 Det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, at institutionen inden for det omtvistede skatteår varetog almennyttige formål i den i AO's §§ 51-68 omhandlede forstand. Efter den forelæggende rets opfattelse forudsætter fremme af almennyttige formål ifølge lovens § 52 ikke, at støtteforanstaltningerne kommer tyske statsborgere til gode. Institutionen er derfor i princippet fritaget for selskabsskat i henhold til KStG's § 5, stk. 1, nr. 9, første punktum, og kan ikke pålægges skat af sine indtægter i henhold til samme bestemmelses andet og tredje punktum, da udlejningen ikke gik

ud over rammerne for formueforvaltning og ikke udgjorde en kommerciel forretningsvirksomhed i AO's § 14, stk. 1's forstand.

11 Da institutionens hjemsted og direktion imidlertid befinder sig i Italien, skattepålignes dens lejeindtægter i Tyskland inden for rammerne af dens begrænsede skattepligt. Som følge heraf finder KStG's § 5, stk. 2, nr. 3, anvendelse, hvorefter skattefritagelser, der bl.a. omfatter juridiske personer, som udelukkende og direkte varetager almennyttige formål, ikke gælder for begrænset skattepligtige. Det er som følge af denne bestemmelse, at institutionen er blevet pålignet selskabsskat af sine lejeindtægter for udlejningen af erhvervsejendommen i Tyskland.

12 Institutionen påklagede skattepåligningen for 1997 med den begrundelse, at den burde være skattefritaget, da institutionen er anerkendt som almennyttig, men klagen blev afvist. Herefter anlagde institutionen sag ved Finanzgericht München, hvor den heller ikke fik medhold. Den indgav derefter revisionsanke til Bundesfinanzhof, som er i tvivl om, hvorvidt bestemmelsen i KStG's § 5, stk. 2, nr. 3, hvorefter juridiske personer udelukkes fra skattefritagelse, er forenelig med fællesskabsrettens krav.

13 Bundesfinanzhof har som følge heraf besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med EF-traktatens artikel 52, sammenholdt med artikel 58, med artikel 59, sammenholdt med artikel 66 og 58, samt med artikel 73 B, såfremt en privatretlig, almennyttig institution, som er etableret i en anden medlemsstat, og som i indlandet er begrænset skattepligtig af lejeindtægter, ikke er fritaget for

selskabsskat til forskel fra en almennyttig institution i indlandet, der er fuldt skattepligtig af tilsvarende indtægter?«

Det præjudicielle spørgsmål

14 Med sit spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om EF-traktatens bestemmelser om den frie etableringsret, den frie udveksling af tjenesteydelser og/eller de frie kapitalbevægelser er til hinder for, at en medlemsstat, der fritager de lejeindtægter for selskabsskat, som oppebæres på nationalt område af almennyttige institutioner med fuld skattepligt, hvis de er etableret i den pågældende medlemsstat, ikke fritager sådanne indtægter for selskabsskat, der oppebæres af en privatretlig, almennyttig institution som følge af, at den er etableret i en anden medlemsstat og derfor kun har begrænset skattepligt på den pågældende medlemsstats område.

15 Indledningsvis skal det påpeges, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, er medlemsstaterne forpligtet til at udøve den under overholdelse af fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 14, og af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957,, præmis 36).

16 Det skal derpå undersøges, om institutionen, henset til sagens faktiske omstændigheder, kan påberåbe sig reglerne om den frie etableringsret, den frie udveksling af tjenesteydelser og/eller de frie kapitalbevægelser.

17 Den ret til fri etablering, som tilkommer medlemsstaternes statsborgere i henhold til traktatens artikel 52, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, der i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til traktatens artikel 58 en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 30, og af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107,, præmis 29).

18 Ifølge Domstolens praksis er begrebet etablering i traktatens forstand et meget vidt begreb, som for en fællesskabsstatsborger indebærer, at han på stabil og vedvarende måde kan deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og drage fordel deraf, hvorved der sker en begunstigelse af det økonomiske og sociale samarbejde inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed (jf. i denne retning dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, præmis 21, og af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25).

19 For at anvende bestemmelserne om etableringsretten er det imidlertid i princippet nødvendigt, at der er sikret en varig tilstedeværelse i værtsmedlemsstaten, og, såfremt der foreligger erhvervelse og besiddelse af fast ejendom, at denne anvendes aktivt. Det fremgår imidlertid af den forelæggende rets beskrivelse af de faktiske omstændigheder, at institutionen ikke ejer nogen lokaler i Tyskland til udøvelse af sin virksomhed, og at de nødvendige tjenesteydelser til udlejning af den pågældende erhvervsejendom udføres af en tysk ejendomsadministration.

20 Det må derfor konkluderes, at bestemmelserne om den frie etableringsret ikke finder anvendelse under sådanne omstændigheder, som foreligger i tvisten i hovedsagen.

21 Det må dernæst afgøres, om institutionen kan påberåbe sig bestemmelserne i traktatens artikel 73 B — 73 G om de frie kapitalbevægelser.

22 I den forbindelse skal det bemærkes, at traktaten ikke indeholder nogen definition af begreberne »kapitalbevægelser« og »betalinger«. Det følger imidlertid af Domstolens faste praksis, at da artikel 73 B i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361, og uanset at direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (EØF-traktatens artikel 67-73 er erstattet af EF-traktatens artikel 73 B — 73 G, nu artikel 56 EF — 60 EF), bevarer den nomenklatur for »kapitalbevægelser«, som er indeholdt i bilaget til direktivet, den vejledende værdi for definitionen af begrebet kapitalbevægelser, som den havde, før bestemmelserne trådte i kraft, idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen i bilaget, ikke er udtømmende (jf. bl.a. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, og af 5.3.2002, forenede sager C-515/99, C-519/99 — C-524/99 og C-526/99 — C-540/99, Reisch m.fl., Sml. I, s. 2157, præmis 30, samt dommen i sagen Van Hilten-van der Heijden, præmis 39).

23 Det er ubestridt, at institutionen, der har hjemsted i Italien, ejer en erhvervsejendom i München, som den udlejer. De kapitalbevægelser, der er opregnet i bilag I til direktiv 88/361, omfatter bl.a. de i rubrik II omhandlede »Investeringer i fast ejendom«, heriblandt valutaudlændinges investeringer i fast ejendom i indlandet.

24 Såvel ejerskabet til den faste ejendom som udnyttelsen heraf er derfor omfattet af de frie kapitalbevægelser. Det er følgelig ufornødent at undersøge, om institutionen handler i sin egenskab af tjenesteyder.

25 Ifølge traktatens artikel 73 B er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes forbudt.

26 For at afgøre, om en national lovgivning som den, der er omtvistet i hovedsagen, medfører en restriktion for de frie kapitalbevægelser i traktatens artikel 73 B's forstand, må det undersøges, om anvendelsen heraf har en restriktiv virkning over for almennyttige institutioner, der er etableret i andre medlemsstater, som følge af, at den ikke indrømmer dem en tilsvarende skattefritagelse for lejeindtægter, der oppebæres på nationalt område, som gælder for institutioner af samme type med fuld skattepligt på nationalt område.

27 Den omstændighed, at skattefritagelsen for lejeindtægter kun gælder for almennyttige institutioner med fuld skattepligt på tysk område, stiller institutioner med hjemsted i en anden medlemsstat ringere og kan udgøre en hindring for den frie bevægelighed for kapital og betalinger.

28 Følgelig udgør en lovgivning som den i hovedsagen omtvistede en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt efter traktatens artikel 73 B.

29 Det må dog undersøges, om en sådan restriktion kan være berettiget ifølge traktatens bestemmelser.

30 Herved lægges der vægt på, at ifølge traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), griber artikel 73 B ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som gør forskel mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres hjemsted eller det sted, hvor deres kapital er investeret.

31 Traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), der skal fortolkes strengt, da den udgør en undtagelse fra det grundlæggende princip om frie kapitalbevægelser, kan ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som gør forskel mellem skattepligtige afhængigt af, hvor de er hjemmehørende, eller i hvilken medlemsstat de investerer deres kapital, automatisk er forenelig med traktaten. Undtagelsesbestemmelsen i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), er nemlig begrænset af traktatens artikel 73 D, stk. 3, hvorefter de nationale bestemmelser, der er nævnt i denne artikels stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 73 B« (jf. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 28).

32 Der bør derfor sondres mellem de forskelsbehandlinger, som er tilladt efter traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), og de vilkårlige forskelsbehandlinger eller skjulte begrænsninger, som er forbudt efter samme artikels stk. 3. Det fremgår af Domstolens praksis, at det er en betingelse for at anse en national skattelovgivning som den, der er omtvistet i hovedsagen — og som gør forskel mellem institutioner, der er fuldt skattepligtige, og institutioner, der er begrænset skattepligtige — for at være forenelige med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er berettiget på grund af et tvingende alment hensyn såsom hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen og effektiviteten i skattekontrollen (jf. i denne retning dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, og Manninen-dommen, præmis 29). For at være berettiget må forskelsbehandlingen mellem, på den ene side, almennyttige institutioner, der er fuldt skattepligtige på tysk område, og, på den anden side, institutioner af samme type, der er etableret i andre medlemsstater, desuden ikke gå videre end nødvendigt til at opfylde det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning.

33 Det er gjort gældende af Finanzamt samt af den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering, at en almennyttig institution med fuld skattepligt, og den sagsøgende institution, der kun har begrænset skattepligt, da den er ikke-hjemmehørende, ikke befinder sig i samme situation.

34 For det første er ifølge disse procesdeltagere en institution af den førstnævnte karakter integreret i det tyske samfund og udfører opgaver, som ellers måtte varetages af almenheden eller af de nationale myndigheder, hvortil udgifterne måtte afholdes over statsbudgettet, mens de sidstnævnte institutioners almennyttige virksomhed, såvel ifølge deres vedtægter som i realiteten, kun vedrører Den Italienske Republik og Schweiz.

35 For det andet anvender medlemsstaterne forskellige betingelser for at anerkende en institution som almennyttig med de heraf følgende skattefordele og andre privilegier afhængig af den enkelte medlemsstats opfattelse af almenvellet og af institutioners almennyttige karakter. En institution, der opfylder betingelserne i den italienske lovgivning, er derfor ikke i samme situation som en institution, der opfylder betingelserne i den tyske lovgivning, da det er overvejende sandsynligt, at den enkelte medlemsstats betingelser for anerkendelse af en institutions almennyttige karakter er forskellige.

36 Ingen af disse argumenter kan tages til følge.

37 Herom bemærkes for det første, at medlemsstaterne ganske vist er berettiget til at stille krav om, at der består en vis tilstrækkelig tæt forbindelse mellem de institutioner, som de anerkender som almennyttige og således indrømmer visse skattefordele, og de aktiviteter, der udøves af dem, men at det fremgår af forelæggelseskendelsen, at det er irrelevant for afgørelsen af hovedsagen, om der består en sådan forbindelse.

38 Ifølge AO's § 52 varetager en juridisk person almennyttige formål, når den med sin virksomhed har til formål uegennyttigt at fremme almenhedens interesser, men bestemmelsen sondrer ikke efter, om virksomheden udføres på indenlandsk eller udenlandsk område. Den forelæggende ret har udtalt, at varetagelsen af almenhedens interesser i denne bestemmelses forstand ikke indebærer, at den alene kommer borgere i Forbundsrepublikken Tyskland eller dennes indbyggere til gode.

39 For det andet bemærkes, som generaladvokaten har anført i forslagets punkt 94, at medlemsstaterne ganske vist ikke ifølge fællesskabsretten er forpligtet til at sørge for, at udenlandske institutioner, der er anerkendt som almennyttige i oprindelsesmedlemsstaten, automatisk også anerkendes på deres område. Der tilkommer i så henseende medlemsstaterne et skøn, som de dog er forpligtet til at udøve i overensstemmelse med fællesskabsretten (jf. i denne retning dom af 9.2.2006, sag C-415/04, Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 23). Det står dem derfor frit for at bestemme, hvilke almene interesser de vil fremme, og i den forbindelse indrømme fordele til sammenslutninger og institutioner, der uegennyttigt forfølger opfyldelsen af sådanne almene interesser.

40 Når en institution, der er anerkendt som almennyttig i en medlemsstat, også opfylder de betingelser, der er fastsat herfor i lovgivningen i en anden medlemsstat, og har til formål at varetage sådanne almene interesser — hvilket det tilkommer de nationale myndigheder, herunder domstolene, i den sidstnævnte stat at vurdere — kan myndighederne i denne medlemsstat dog ikke nægte institutionen retten til ligebehandling alene med den begrundelse, at den ikke er etableret på dens område.

41 Den forelæggende ret har under hovedsagen udtalt, at institutionen inden for det omtvistede skatteår varetog almennyttige formål i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i AO's §§ 51-68, og at den også opfyldte de vedtægtsmæssige betingelser for at være fritaget for selskabsskat i henhold til KStG's § 5, stk. 1, nr. 9, første punktum.

42 Under sådanne omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, medfører KStG's § 5, stk. 2, nr. 3, derfor, at institutioner, som befinder sig i en objektiv sammenlignelig situation, behandles forskelligt på grund af deres hjemsted. En sådan skatteforanstaltning udgør således i princippet ikke en forskelsbehandling, som er lovlig efter traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), medmindre den er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 46, og Manninen-dommen, præmis 29, samt dom af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 38).

43 Til godtgørelse af, at forskelsbehandlingen mellem, på den ene side, almennyttige institutioner med fuld skattepligt på tysk område, og, på den anden side almennyttige institutioner uden hjemsted dér, er berettiget, er der for Domstolen blevet påberåbt hensynene til fremme af kultur, uddannelse og undervisning, en effektiv skattekontrol, nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nationale skatteordning, nødvendigheden af at bevare skattegrundlaget samt hensynet til bekæmpelse af kriminalitet.

44 I så henseende er det for det første gjort gældende af Finanzamt, at skattefritagelsen af nationale institutioner, som forfølger kulturelle formål, har hjemmel i EF-traktatens artikel 92, stk. 3, litra d) [efter ændring nu artikel 87, stk. 3, litra d), EF], og EF-traktatens artikel 128 (efter ændring nu artikel 151 EF), hvorfor de undtagelsesbestemmelser for nationale institutioner, som udelukkende forfølger undervisnings- og uddannelsesformål, er forenelige med fællesskabsretten.

45 Dette argument kan ikke tages til følge. Selv om visse formål i forbindelse med fremme på nationalt plan af kulturen og et højt uddannelsesniveau kan udgøre tvingende almene hensyn (jf. i denne retning dom af 26.2.1991, sag C-198/89, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 727, og af 13.11.2003, sag C-153/02, Neri, Sml. I, s. 13555, præmis 46), fremgår det ikke af de for Domstolen foreliggende oplysninger, at den omhandlede skattefritagelsesordning forfølger sådanne formål, eller at den udgør støtte omfattet af artikel 92 EF og 93 EF. Det ses nemlig af forelæggelseskendelsen, at AO's § 52 ikke forudsætter, at den virksomhed, der udøves af almennyttige institutioner, kommer den nationale befolkning til gode.

46 For det andet er det gjort gældende såvel af Finanzamt som af den tyske regering, Irland og Det Forenede Kongeriges regering, at den i hovedsagen omhandlede skatteordning først og fremmest er begrundet i vanskeligheden ved at efterprøve, om en almennyttig institution etableret i udlandet faktisk opfylder de vedtægtsmæssige formål, som kræves efter den nationale lovgivning, og for det andet i nødvendigheden af at kontrollere institutionens faktiske drift.

47 Domstolen har flere gange fastslået, at hensynet til en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde restriktioner for udøvelsen af de grundlæggende friheder, som er sikret ved traktaten (jf. bl.a. dom af 20.2.1979, sag 120/78, Rewe-Zentral, den såkaldte »Cassis de Dijon«-sag, Sml. s. 649, præmis 8, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31).

48 Før en medlemsstat indrømmer en institution skattefritagelse, er den berettiget til at anvende foranstaltninger, som giver den mulighed for at foretage en klar og præcis kontrol af, om institutionen opfylder betingelserne for skattefritagelse i den nationale lovgivning, og til at kontrollere dens faktiske drift, f.eks. på grundlag af de fremlagte årsregnskaber og en årsberetning. Det kan ganske vist være vanskeligt at foretage den nødvendige kontrol med institutioner, der er etableret i de andre medlemsstater. Dette er imidlertid rent administrative ulemper, som ikke er tilstrækkelige til at begrunde, at myndighederne i den pågældende medlemsstat nægter de pågældende institutioner de samme skattefritagelser, som gælder for institutioner af samme type, der er fuldt skattepligtige i denne stat (jf. i denne retning dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 29).

49 I den forbindelse bemærkes, at der intet er til hinder for, at de pågældende skattemyndigheder over for den almennyttige institution, der rejser krav om skattefritagelse, stiller som betingelse, at de fremlægger en relevant dokumentation, der giver dem mulighed for at foretage den nødvendige kontrol. I øvrigt kan en national ordning, som fuldstændig afskærer den skattepligtige fra at fremlægge sådant bevis, ikke begrundes i hensynet til en effektiv skattekontrol (jf. i denne retning dommen i sagen Laboratoires Fournier, præmis 25).

50 Endvidere har de pågældende skattemyndigheder mulighed for at rette henvendelse til myndighederne i en anden medlemsstat i medfør af Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved

Rådets direktiv 2004/106/EF af 16. november 2004 (EUT L 359, s. 30), med henblik på at erhverve alle de oplysninger, som er nødvendige for en korrekt skatteansættelse, herunder muligheden for at give den skattepligtige skattefritagelse (jf. i denne retning dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 26, og af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42).

51 For det tredje har den tyske regering gjort gældende, at det vil bringe sammenhængen i den nationale skatteordning i fare, såfremt ikke-hjemmehørende institutioner fritages for selskabsskat af indtægter, som de oppebærer ved forvaltning af formue, de råder over i Tyskland. Efter den tyske regerings opfattelse har denne skattefritagelse til formål at dispensere for en skatteforpligtelse på grund af den virksomhed i almenhedens interesse, som udføres af almennyttige institutioner. I det omfang, hvori sådanne institutioner direkte påtager sig ansvaret for almenvellet, træder de i stedet for staten, der som modydelse herfor kan indrømme dem en skattefordel uden at tilsidesætte sin pligt til ligebehandling.

52 Herved skal der henvises til Domstolens praksis, hvorefter hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en begrænsning i udøvelsen af de grundlæggende friheder, som er sikret ved traktaten (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21).

53 For at kunne tage en anbringende herom til følge, skal der dog være godtgjort at foreligge en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. i denne retning dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 58, af 16.7.1998, sag C-264/95, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 29, Vestergaard-dommen, præmis 24, og dom af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 52).

54 Som det fremgår af præmis 21-23 i Bachmann-dommen og præmis 14-16 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, bygger disse domme på det forhold, at der i belgisk ret var en direkte sammenhæng hos den samme indkomstskattepligtige person mellem retten til at fradrage forsikringspræmier i den skattepligtige indkomst og den senere beskatning af de beløb, der blev udbetalt af forsikringsselskaberne (jf. Manninen-dommen, præmis 42).

55 Den tyske regerings argument til godtgørelse af, at begrænsningen i de frie kapitalbevægelser er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i dens skatteordning, kan dog ikke tages til følge.

56 For det første modsvares den skattefordel, som består i skattefritagelsen, ikke af en skat pålignet institutionerne med fuld skattepligt. Set ud fra skatteordningens synspunkt er der med andre ord ingen direkte sammenhæng mellem denne skattefritagelse og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning.

57 For det andet bemærkes, at selv om ønsket om at forbeholde skattefritagelsen for almennyttige institutioner, der forfølger politiske formål i den pågældende medlemsstat, umiddelbart kan forekomme legitimt, fremgår det, når henses til de oplysninger, som den forelæggende ret har forsynet Domstolen med, at AO's § 52 ikke forudsætter, at de pågældende almennyttige foranstaltninger kommer den nationale befolkning til gode. Heraf har den forelæggende ret konkluderet, at institutionen kunne skattefritages, hvis den etablerede sit hjemsted i Tyskland og i øvrigt fortsat forfulgte de samme formål.

58 For det fjerde har den tyske regering lagt vægt på, at afslaget på at indrømme skattefritagelse til institutioner, der er begrænset skattepligtige, er begrundet i nødvendigheden af at bevare skattegrundlaget.

59 Herom bemærkes, at anerkendelsen af retten for ikke-hjemmehørende almennyttige institutioner til fritagelse for selskabsskat ganske vist for Forbundsrepublikken Tyskland vil indebære en nedgang i den skatteindtægt, der hidrører fra selskabsskat. Det fremgår dog af Domstolens faste praksis, at en nedgang i skatteindtægten ikke udgør et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, der i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 59, dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 56, X og Y-dommen, præmis 50, og Manninen-dommen, præmis 49).

60 For det femte er det blevet gjort gældende under den mundtlige forhandling, bl.a. af Finanzamt og den tyske regering, at det ikke er udelukket, at kriminelle sammenslutninger og terroristorganisationer udnytter det retlige institut, som almennyttige institutioner udgør, til hvidvaskning af penge og ulovlig overførsel af midler fra en medlemsstat til en anden.

61 Selv om det antages, at myndighederne i en medlemsstat forfølger et kriminalitetsbekæmpende formål ved alene at indrømme almennyttige institutioner, der er etableret på nationalt område, skattefritagelse, kan der ikke støttes nogen generel formodning for kriminel virksomhed på den omstændighed, at en institution er etableret i en anden medlemsstat. I øvrigt findes udelukkelsen af sådanne institutioner fra skattefritagelse, selv om der findes flere midler til at kontrollere deres regnskaber og virksomhed, at udgøre en foranstaltning, der går ud over, hvad der er nødvendigt til bekæmpelse af kriminalitet (jf. i denne retning dom af 6.11.2003, sag C-243/01, Gambelli m.fl., Sml. I, s. 13031, præmis 74).

62 Af de anførte grunde skal det forelagte spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 73 B, sammenholdt med artikel 73 D, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat, der fritager de lejeindtægter for selskabsskat, som oppebæres på nationalt område af almennyttige institutioner med fuld skattepligt,

hvis de er etableret i den pågældende medlemsstat, ikke fritager sådanne indtægter for selskabsskat, der oppebæres af en privatretlig, almennyttig institution alene af den grund, at den er etableret i en anden medlemsstat og derfor kun har begrænset skattepligt på den pågældende medlemsstats område.

Sagens omkostninger

63 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forlæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra disse parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Traktatens artikel 73 B, sammenholdt med artikel 73 D, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat, der fritager de lejeindtægter for selskabsskat, som oppebæres på nationalt område af almennyttige institutioner med fuld skattepligt, hvis de er etableret i den pågældende medlemsstat, ikke fritager sådanne indtægter for selskabsskat, der oppebæres af en privatretlig, almennyttig institution alene af den grund, at den er etableret i en anden medlemsstat og derfor kun har begrænset skattepligt på den pågældende medlemsstats område.

Underskrifter