DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

27. januar 2009 *

I sag C-318/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 9. juli 2007, indgået til Domstolen den 11. juli 2007, i sagen:

Hein Persche

mod

Finanzamt Lüdenscheid,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (refererende dommer), J.-C. Bonichot og T. von Danwitz samt dommerne R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris og E. Juhász,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. juni 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Lüdenscheid ved Leitender Ministerialrat H. Brandenberg

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den græske regering ved S. Spyropoulos samt ved Z. Chatzipavlou og I. Pouli, som befuldmægtigede

— den spanske regering ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget

— den franske regering ved J.-C. Gracia, G. de Bergues og J.-C. Niollet, som befuldmægtigede

— Irland ved D. O'Hagan og G. Hogan, som befuldmægtigede, bistået af E. Barrington, BL

— Det Forenede Kongeriges regering ved I. Rao og R. Hill, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede

— EFTA-Tilsynsmyndigheden ved P. Bjørgan og I. Hauger, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. oktober 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF — 58 EF.

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Hein Persche, der er skatterådgiver i Tyskland, og Finanzamt Lüdenscheid (herefter »Finanzamt«) angående retten til skattefradrag for en naturaliegave til en almennyttig institution, som er beliggende i Portugal.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 1, stk. 1, i 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 akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1, herefter »direktiv 77/799«), bestemmer:

»Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler, i overensstemmelse med dette direktiv, alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat […]«

4 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 77/799 fastsætter:

»En medlemsstats kompetente myndighed kan anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger

vedrørende enkeltsager. Den kompetente myndighed i den stat, til hvilken anmodningen er rettet, er ikke forpligtet til at efterkomme denne anmodning, hvis det viser sig, at den kompetente myndighed i den stat, der har fremsat anmodningen, ikke har udtømt sine egne sædvanlige oplysningsmuligheder, som den efter omstændighederne kunne have udnyttet for at fremskaffe de ønskede oplysninger uden risiko for ikke at opnå det tilstræbte resultat.«

Nationale bestemmelser

5 Ifølge § 10b, stk. 1, i den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«) kan skattepligtige som særlige fradragsberettigede udgifter, inden for visse grænser, fradrage bidrag til velgørende, kirkelige, religiøse eller videnskabelige formål eller til formål, der er anerkendt som almennyttige, i deres samlede indkomst. Ifølge samme paragrafs stk. 3 gælder fradragsretten også for naturaliegaver.

6 Ifølge § 49 i bekendtgørelsen om gennemførelse af indkomstskatteloven (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, herefter »EStDV«) kan der kun gives skattefradrag for gaver, hvis modtageren enten er en indenlandsk offentligretlig juridisk person, en indenlandsk offentlig tjeneste eller en juridisk person, en personsammenslutning eller en formue som omhandlet i § 5, stk. 1, nr. 9, i lov om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz, herefter »KStG«). Sidstnævnte bestemmelse fastlægger alle de institutioner, dvs. juridiske personer, personsammenslutninger og formuer, der er fritaget for selskabsskat, nemlig sådanne, som i henhold til deres vedtægter og henset til deres faktiske drift udelukkende og direkte forfølger almennyttige, velgørende eller kirkelige formål. Ifølge KStG's § 5, stk. 2, nr. 2, omfatter fritagelsen dog kun institutioner, som er etableret på tysk område.

7 I henhold til EStDV's § 50, stk. 1, kan der kun fradrages gaver som omhandlet i EStG's § 10b — med forbehold af særlige regler for gaver på indtil 100 EUR — mod fremlæggelse af en administrativ formular, som den institution, der har modtaget den pågældende gave, har udfyldt. I forbindelse med beskatningen af giverens indkomst udgør denne formular et tilstrækkeligt bevis for, at modtageren af gaven opfylder de i loven fastsatte betingelser. Den skatteopkrævende myndighed, hvorunder giveren hører, har derfor ikke pligt til at kontrollere, om den institution, der har modtaget gaven, opfylder de betingelser, som giver ret til fritagelse for selskabsskat.

8 I §§ 51-68 i den tyske skattelov (Abgabenordnung, herefter »AO«) fastsættes, hvilke formål en institution skal forfølge, og hvorledes dette skal ske, for at institutionen kan indrømmes skattefritagelse.

9 Ifølge AO's § 52, stk. 1, og § 52, stk. 2, nr. 2, forfølger en institution således almennyttige formål, når dens virksomhed tager sigte på at fremme almenhedens interesser, bl.a. ved at fremme hjælp til børn og ældre. Ifølge AO's § 55, stk. 1, nr. 1 og 5, skal institutionen handle uegennyttigt, hvilket f.eks. vil sige, at den skal anvende sine midler betimeligt og udelukkende til skattebegunstigede formål og ikke til fordel for institutionens medlemmer. Ifølge AO's § 59 kan en sådan institution kun indrømmes skattefordele, hvis det fremgår af dens vedtægter, at den udelukkende og direkte forfølger formål, der opfylder kravene i AO's §§ 52-55.

10 Ifølge AO's § 63, stk. 3, påhviler det en sådan institution ved hjælp af et behørigt regnskab over indtægter og udgifter at bevise, at dens drift reelt tager sigte på en undtagelsesfri og direkte opfyldelse af de skattebegunstigede formål. I tilfælde af naturaliegaver skal den modtagende institution ifølge EStDV's § 50, stk. 4, andet punktum, opbevare dokumentation for værdien af den gave, den har angivet.

11 Om en institution rent faktisk drives i overensstemmelse med sine vedtægter, og om institutionens midler anvendes uegennyttigt og betimeligt, kan ifølge AO's §§ 193 ff. efterprøves ved en kontrol på stedet. Opfylder institutionen de betingelser, som giver ret til skattefritagelse, har den ret til at udstede kvitteringer for gaver, den har modtaget, på den hertil foreskrevne administrative formular. En institution, som forsætligt eller groft uagtsomt har udfyldt en urigtig gavekvittering, hæfter for den ikke-opkrævede skat, således som det fremgår af EStG's § 10b, stk. 4, andet punktum.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 På sin selvangivelse for 2003 ansøgte Hein Persche under særlige fradragsberettigede udgifter om et fradrag på 18 180 EUR for en naturaliegave i form af sengelinned, håndklæder, rollatorer og legetøjsbiler for børn, som han havde skænket til Centro Popular de Lagoa (Portugal, herefter »centret«). Nævnte center er et alderdomshjem, hvortil der er knyttet et børnehjem, og som er beliggende et sted, hvor sagsøgeren i hovedsagen ejer en bolig.

13 Sagsøgeren vedlagde sin selvangivelse et dokument dateret den 31. juli 2003, hvorpå centret bekræftede at have modtaget gaven, og en erklæring af 21. marts 2001 fra direktøren for det lokale center for solidaritet og socialsikring i Faro (Portugal), hvori det blev attesteret, at generaldirektoratet for socialvæsen i 1982 havde registreret centret som en privat social solidaritetsinstitution, og at centret derfor var omfattet af alle de skattefritagelser og -fordele, som efter portugisisk lov indrømmes institutioner, der er anerkendt som almennyttige. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen er den originale kvittering for gaven efter portugisisk ret tilstrækkelig til at give ret til skattefradrag.

14 Finanzamt nægtede at give det fradrag, hvorom der var blevet ansøgt, på den skattemæssige årsopgørelse for 2003. Ligeledes gav Finanzamt afslag på den klage, sagsøgeren i hovedsagen indgav over årsopgørelsen. Sagsøgeren fik heller ikke medhold i den sag, han anlagde ved Finanzgericht Münster. Derpå iværksatte sagsøgeren i hovedsagen revisionsanke for Bundesfinanzhof.

15 Bundesfinanzhof anfører i forelæggelsesafgørelsen, at Finanzamt var forpligtet til at nægte fradrag for den omhandlede gave, fordi modtageren efter tysk ret ikke var etableret i Tyskland, og fordi den skattepligtige ikke havde fremlagt kvittering for gaven i den behørige og foreskrevne form. Den nævnte ret er dog i tvivl om, hvorvidt en naturaliegave, som har form af genstande til daglig brug, er omfattet af artikel 56 EF — 58 EF, og, i bekræftende fald, om de nævnte artikler er til hinder for, at en medlemsstat kun giver skattefradrag for sådanne gaver, hvis modtageren er etableret på dens område.

16 Den forelæggende ret har i den forbindelse henvist til, at Domstolen i dom af 14. september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (sag C-386/04, Sml. I, s. 8203), anerkendte, at det tilkommer medlemsstaterne at bestemme, hvilke almene interesser der skal fremmes gennem indrømmelse af skattefordele, idet Domstolen dog lagde den opfattelse til grund, der var blevet udtrykt af den forelæggende ret i den nævnte sag, og hvorefter fremme af almenhedens interesser som omhandlet i AO's § 52 ikke forudsætter, at støtteforanstaltningerne kommer tyske statsborgere eller personer, som er hjemmehørende i Tyskland, til gode. I den foreliggende hovedsag har den forelæggende ret imidlertid anført, at denne opfattelse er omstridt i tysk ret.

17 Endvidere har den forelæggende ret peget på, at Domstolen i præmis 49 i dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer fandt, at en medlemsstats behov for at kontrollere, at en institution opfylder betingelserne for en skattefritagelse, ikke kan anføres som begrundelse for at nægte denne skattefritagelse, fordi institutionen er etableret i en anden medlemsstat, eftersom skattemyndighederne i førstnævnte medlemsstat blot kan kræve, at nævnte institution fremlægger den relevante dokumentation. Hvad dette angår har den forelæggende ret bemærket, at princippet om skattemæssig ligebehandling ifølge Bundesverfassungsgerichts praksis er til hinder

for, at en skat alene fastsættes på grundlag af en selvangivelse og oplysninger fremlagt af den skattepligtige, og kræver, at selvangivelsesproceduren skal kunne suppleres med kontrol på stedet.

18 Den forelæggende ret ønsker i den sammenhæng oplyst, dels om den gensidige bistand, der er omhandlet i direktiv 77/799, kan gøre det pligtigt for myndighederne i den medlemsstat, hvori den pågældende institution er etableret, at foretage kontrol på stedet, dels om det, selv om dette er muligt, da ikke er i strid med proportionalitetsprincippet at kræve, at de tyske skattemyndigheder, når der opstår en situation som den i hovedsagen omhandlede, uanset gavernes værdi foretager kontroller med hensyn til den modtagende institutions beskaffenhed for at fastslå, om der kan gives skattefradrag for de skænkede gaver.

19 På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter reglerne om de frie kapitalbevægelser (artikel 56 EF) naturaliegaver i form af genstande til daglig brug skænket af en borger i en medlemsstat til institutioner, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som ifølge de dér gældende regler er anerkendt som almennyttige?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, er det da — under hensyntagen til skattemyndighedernes pligt til at kontrollere de skattepligtiges erklæringer og under hensyntagen til proportionalitetsprincippet (artikel 5, stk. 3, EF) — i strid med de frie kapitalbevægelser (artikel 56 EF), såfremt der ifølge en medlemsstats retsregler alene indrømmes skattebegunstigelser i forbindelse med gaver til almennyttige institutioner, såfremt disse er etableret i den pågældende medlemsstat?

3) Såfremt spørgsmål 2 besvares bekræftende, medfører direktiv [77/799] en pligt for skattemyndighederne i en medlemsstat til at begære hjælp fra en anden medlemsstats forvaltningsmyndigheder med henblik på opklaring af faktiske forhold, som består i den første medlemsstat, eller kan den skattepligtige henvises til at bære en opklaringsbyrde (objektiv bevisbyrde) ifølge sin medlemsstats procedureregler, når der er tale om faktiske forhold i udlandet?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om gaver, for hvilke en skattepligtig ansøger om skattefradrag i en medlemsstat, fordi de er skænket til institutioner, som er etableret og anerkendt som almennyttige i en anden medlemsstat, er omfattet af EF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, selv om de skænkes som naturaliegaver i form af genstande til daglig brug.

21 Finanzamt, den tyske, den spanske, den franske regering såvel som Irland har i deres respektive indlæg gjort gældende, at disse bestemmelser kun omfatter kapitalbevægelser, der foretages med henblik på udøvelse af økonomisk virksomhed, og ikke omfatter gaver, der af næstekærlighed skænkes til institutioner, der drives uegennyttigt, og som ikke må drive virksomhed med økonomisk sigte. Den græske regering mener, at overførsler uden et investeringsformål af genstande til daglig brug, som ikke er betalingsmidler, udelukkende er omfattet af reglerne om de frie varebevægelser.

22 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og EFTA-Tilsynsmyndigheden finder, at naturaliegaver skænket til almennyttige institutioner etableret i en anden medlemsstat end den, der skal beskatte giveren, er omfattet af artikel 56 EF — 58 EF.

23 Det bemærkes, at artikel 56, stk. 1, EF indeholder et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne.

24 Da begrebet »kapitalbevægelser« i henhold til artikel 56, stk. 1, EF ikke er defineret i traktaten, har Domstolen tidligere anerkendt, at den nomenklatur, der er indeholdt i bilaget til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [bestemmelsen er ophævet ved Amsterdamtraktaten] (EFT L 178, s. 5), er af vejledende værdi, selv om direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (EØF-traktatens artikel 67-73 er blevet erstattet med EF-traktatens artikel 73B — 73G, der senere blev til artikel 56 EF-60 EF), idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen hertil, ikke er udtømmende (jf. bl.a. dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 39, dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 22, og dom af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 38). Gaver og legater er anført i bilag I til direktiv 88/361 under afsnit XI, der har overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«.

25 Når en skattepligtig i en medlemsstat ansøger om skattefradrag for et beløb svarende til værdien af gaver skænket til en tredjemand, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, er det ikke relevant for vurderingen af, om den omhandlede nationale lovgivning er omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, om de underliggende gaver blev skænket som et pengebeløb eller som naturalier.

26 Den omstændighed, at arv er medtaget i afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361, viser således, at der ved afgørelsen af, om en medlemsstats skattemæssige behandling af bestemte transaktioner er omfattet af bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser, ikke skal sondres mellem pengetransaktioner og transaktioner vedrørende naturalier. Domstolen har udtalt, at arv består i overførsel til en eller til flere personer af formue efterladt af en person, der er afgået ved døden, eller med andre ord i overførsel til arvingerne af ejerskabet til de forskellige aktiver og rettigheder, som formuen består af (jf. bl.a. van Hilten van der Heijden-dommen, præmis 42, og Eckelkamp-dommen, præmis 39). Det følger heraf, at nationale skatteregler kan være omfattet af artikel 56 EF — 58 EF, selv om de omhandler formueoverførsler, der kan bestå både af pengebeløb og af fast ejendom eller løsøre.

27 I lighed med skat af arv er den skattemæssige behandling af gaver, der skænkes som et pengebeløb eller naturalier, således omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved de pågældende transaktioner er begrænset til en enkelt medlemsstat (jf. i denne retning Eckelkamp-dommen, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

28 Hvad angår spørgsmålet, om en gave i form af forbrugsgenstande ikke snarere, således som den græske regering har anført, bør være omfattet af traktatens bestemmelser vedrørende frie varebevægelser, bemærkes, at ifølge fast retspraksis er det ved vurderingen af, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. bl.a. dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

29 Herved er det tilstrækkeligt at bemærke, at de i hovedsagen omhandlede nationale regler udelukker fradrag for gaver skænket til institutioner etableret i andre medlemsstater, uanset om gaven er et pengebeløb eller naturalier og, hvis det er naturalier, uanset hvor de skænkede genstande er købt. Det fremgår således ingenlunde

af formålet med disse regler, at de snarere henhører under traktatens bestemmelser om de frie varebevægelser end under bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser.

30 Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at når en skattepligtig ansøger om skattefradrag i en medlemsstat for gaver skænket til institutioner, der er etableret og anerkendt som almennyttige i en anden medlemsstat, er sådanne gaver omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, selv om de skænkes som naturaliegaver i form af genstande til daglig brug.

Det andet og det tredje spørgsmål

31 Med det andet og det tredje spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF er til hinder for lovgivning i en medlemsstat, der kun indrømmer skattefradrag for gaver skænket til almennyttige institutioner etableret på medlemsstatens område, under hensyntagen til, at nævnte medlemsstats skattemyndigheder skal kunne kontrollere de skattepligtiges selvangivelser og ikke kan pålægges at handle i strid med proportionalitetsprincippet. I denne forbindelse spørger den forelæggende ret, om direktiv 77/799 medfører en pligt for disse skattemyndigheder til at anmode om hjælp fra de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor den modtagende institution er etableret, med henblik på at indhente de nødvendige oplysninger, eller om nævnte skattemyndigheder derimod kan kræve, at den skattepligtige selv fremskaffer al relevant dokumentation.

32 På dette punkt har Finanzamt, den tyske, den spanske og den franske regering samt Irland og Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at det ikke er i strid med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, at en medlemsstat kun indrømmer et skattefradrag for gaver, når modtageren er en institution beliggende på dens område. For det første befinder indenlandske og udenlandske almennyttige institutioner sig ikke i sammenlignelige situationer, jf. artikel 58, stk. 1, litra a),

EF. Desuden er det begrundet at begrænse skattefordele til indenlandske almennyttige institutioner af hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol.

33 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering finder ikke, at den medlemsstat, hvor giveren beskattes (herefter »giverens medlemsstat«), er forpligtet til, hvis en skattepligtig skænker en gave til en institution etableret i en anden medlemsstat, at fremskaffe de oplysninger, der er nødvendige for at beskatte giveren, hverken gennem giveren selv eller via ordningen for gensidig bistand i direktiv 77/799.

34 Ifølge den tyske regering, Irland og Det Forenede Kongeriges regering er det under alle omstændigheder i strid med proportionalitetsprincippet at tvinge giverens medlemsstat til at kontrollere eller lade kontrollere, om de betingelser, der pålægges almennyttige institutioner, er overholdt, hver gang en skattepligtig skænker en gave til institutioner beliggende i en eller flere andre medlemsstater, hvilket gælder uanset værdien af den eller de gaver, som skænkes.

35 Heroverfor finder Kommissionen og EFTA-Tilsynsmyndigheden, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning indebærer en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der ikke kan begrundes i hensynet til at opretholde en effektiv skattekontrol.

36 Kommissionen har anført, at selv om direktiv 77/799 ikke i sig selv forpligter en medlemsstat til at anmode om hjælp fra en anden medlemsstat med henblik på at skaffe oplysninger om omstændigheder, der relaterer sig til denne anden medlemsstat, er den første stat dog inden for artikel 56 EF's anvendelsesområde forpligtet til at anvende de muligheder, som dette direktiv giver, for på alle måder at undgå, at grænseoverskridende situationer behandles mindre gunstigt end rent interne situationer. Selv om den skattepligtige, der ansøger om en skattefordel, har pligt til at fremskaffe den

nødvendige dokumentation, finder EFTA-Tilsynsmyndigheden ikke, at skattemyndighederne kan nægte denne skattefordel under henvisning til, at der foreligger tvivl om de afgivne oplysningers pålidelighed, uden først at have anvendt de øvrige muligheder, der er til rådighed, for at indhente eller kontrollere nævnte oplysninger.

37 I det foreliggende tilfælde er der i den tyske lovgivning fastsat et skattefradrag for gaver skænket til almennyttige institutioner beliggende i Tyskland, som opfylder de øvrige betingelser i denne lovgivning, samtidig med at denne skattefordel udelukkes for gaver skænket til institutioner, der er etableret i en anden medlemsstat, hvori de er anerkendt som almennyttige.

38 Som generaladvokaten har anført i punkt 47 og 48 i forslaget til afgørelse, kan muligheden for et skattefradrag have betydelig indflydelse på giverens adfærd, hvorfor den manglende fradragsret i Tyskland for gaver skænket til almennyttige institutioner etableret i andre medlemsstater kan påvirke de tyske skattepligtiges villighed til at skænke dem gaver.

39 En sådan lovgivning udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56 EF.

40 Det er korrekt, at i henhold til artikel 58, stk. 1, litra a), EF griber artikel 56 EF ikke ind i medlemsstaternes ret til i deres skattelovgivning at sondre mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.

41 Imidlertid bør der sondres mellem forskellig behandling, som er tilladt efter artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og vilkårlig forskelsbehandling eller skjulte begrænsninger, som er forbudt efter samme artikels stk. 3. For at en national skattelovgivning som den, der er omtvistet i hovedsagen, som sondrer mellem indenlandske institutioner og institutioner etableret i andre medlemsstater, kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, er det derfor en betingelse, at den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er berettiget på grund af et tvingende alment hensyn, såsom hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol. For at være berettiget må den forskellige behandling ikke gå videre end nødvendigt til at opfylde det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

Om indenlandske institutioner, der er anerkendt som almennyttige, kan sammenlignes med almennyttige institutioner etableret i andre medlemsstater

42 Den tyske, den spanske og den franske regering samt Irland og Det Forenede Kongeriges regering har peget på, at gaver til indenlandske institutioner og gaver til institutioner, der er etableret i andre medlemsstater, ikke kan sammenlignes, for så vidt som de berørte medlemsstater dels kan anvende velgørenhedsbegrebet forskelligt og anvende forskellige betingelser for at anerkende et formål som velgørende, dels kun er i stand til at kontrollere, om de indenlandske institutioner overholder de krav, de fastsætter. Den tyske, den spanske og den franske regering har tilføjet, at hvis en medlemsstat giver afkald på at modtage visse skatteindtægter ved at skattefritage gaver til fordel for almennyttige institutioner beliggende på dens område, skyldes dette, at sådanne institutioner fritager denne medlemsstat for visse opgaver af almennyttig interesse, som staten ellers selv skulle have varetaget ved brug af skatteindtægter.

43 Det bemærkes indledningsvis, at hver medlemsstat må afgøre, om den med henblik på fremme af bestemte aktiviteter, der anerkendes som værende af almennyttig interesse, ønsker at fastsætte skattefordele til gunst for de private og offentlige institutioner, der beskæftiger sig med sådanne aktiviteter, og til fordel for de skattepligtige, som skænker gaver til disse institutioner.

44 Selv om en medlemsstat er berettiget til at forbeholde skattefordele for institutioner, der forfølger visse almennyttige formål (jf. i denne retning dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 57), kan den imidlertid ikke kun forbeholde sådanne fordele for institutioner, der er etableret på dens område, og hvis aktiviteter kan fritage medlemsstaten for visse opgaver.

45 Ved at give udsigt til et skattefradrag for gaver skænket til almennyttige institutioner og dermed tilskynde skattepligtige til at støtte sidstnævntes aktiviteter ansporer en medlemsstat ganske vist sådanne institutioner til at udvikle almennyttige aktiviteter, som staten normalt selv varetager, eller kan varetage. Det kan derfor ikke udelukkes, at en national lovgivning, som indrømmer et skattefradrag for gaver skænket til almennyttige institutioner, kan anspore sådanne institutioner til at træde i de offentlige myndigheders sted ved varetagelsen af visse opgaver, ligesom det ikke kan udelukkes, at en sådan opgavevaretagelse kan føre til en nedbringelse af den pågældende medlemsstats udgifter, hvilket i hvert fald delvist kan kompensere for det lavere skatteprovenu som følge af fradragsretten for gaver.

46 Det følger dog ikke heraf, at en medlemsstat for så vidt angår fradragsret for gaver kan indføre en forskellig behandling af indenlandske almennyttige institutioner i forhold til almennyttige institutioner, etableret i andre medlemsstater, med den begrundelse, at de gaver, som skænkes til sidstnævnte, ikke kan føre til en sådan økonomisk kompensation, og selv om disse institutioners aktiviteter falder ind under formålene i den første medlemsstats lovgivning. Det fremgår således af fast retspraksis, at hensynet til at undgå et lavere skatteprovenu ikke er blandt de hensyn, som anføres i artikel 58 EF, og heller ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, som kan begrunde restriktioner for en frihed indført ved traktaten (jf. i denne retning dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 49, og dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 59. Jf. analogt for så vidt angår den frie udveksling af tjenesteydelser dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 56, og af 11.9.2007, sag C-76/05, Schwarz og Gootjes-Schwarz, Sml. I, s. 6849, præmis 77).

47 Derimod kan en medlemsstat i sin lovgivning om skattefradrag for gaver fastsætte regler om en forskellig behandling af indenlandske almennyttige institutioner i forhold til almennyttige institutioner, etableret i andre medlemsstater, når sidstnævnte forfølger andre formål end dem, der er fradragsberettigede i henhold til dens egen lovgivning.

48 Som Domstolen har fastslået i dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer (præmis 39), er medlemsstaterne ikke ifølge fællesskabsretten 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. Det står dem derfor frit for at fastlægge, hvilke almene interesser de vil fremme, og i den forbindelse indrømme fordele til foreninger og institutioner, der uegennyttigt forfølger opfyldelsen af de formål, der er knyttet til sådanne almene interesser og overholder kravene i forbindelse med gennemførelsen af disse formål.

49 Det forholder sig ikke desto mindre således, at når en institution, der er anerkendt som almennyttig i en medlemsstat, opfylder de betingelser, der er fastsat herfor i lovgivningen i en anden medlemsstat, og har til formål at fremme sådanne almene interesser, således at den kan anerkendes som almennyttig i denne sidste medlemsstat — hvilket det tilkommer de nationale myndigheder, herunder domstolene, i denne samme medlemsstat at vurdere — kan myndighederne i denne medlemsstat ikke nægte institutionen retten til ligebehandling alene med den begrundelse, at den ikke er etableret på nævnte medlemsstats område (jf. i denne retning dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 40. Jf. analogt for så vidt angår den frie udveksling af tjenesteydelser Schwarz og Gootjes-Schwarz-dommen, præmis 81).

50 I modsætning til, hvad de regeringer, som har afgivet indlæg i sagen, har anført på dette punkt, befinder en institution, der er etableret i en medlemsstat, og som opfylder de betingelser, en anden medlemsstat har fastsat for tildeling af skattefordele, for så vidt angår sidstnævnte medlemsstats tildeling af skattefordele til fremme af de pågældende

almennyttige aktiviteter sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for almennyttige institutioner, der er etableret i sidstnævnte medlemsstat.

Om bestemmelserne kan begrundes i hensynet til at opretholde en effektiv skattekontrol

51 Det bemærkes, at i modsætning til, hvad de regeringer, som har afgivet indlæg i sagen, har anført, kan den manglende skattefradragsret for gaver til institutioner, som er etableret og anerkendt som almennyttige i en anden medlemsstat end giverens medlemsstat, ikke begrundes i betragtninger om, at det er vanskeligt for giverens medlemsstat at kontrollere, om sådanne institutioner reelt opfylder de vedtægtsmæssige formål, den nationale lovgivning kræver opfyldt, eller i betragtninger om, at det er nødvendigt at kontrollere disse institutioners faktiske drift.

52 Behovet for at sikre en effektiv skattekontrol er ganske vist et tvingende alment hensyn, der kan berettige begrænsninger af den frie bevægelighed, som er sikret ved traktaten. For at en restriktiv foranstaltning kan begrundes, skal den dog overholde proportionalitetsprincippet i den forstand, at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål og ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 55 og 56 og den deri nævnte retspraksis).

53 I denne henseende har Domstolen fastslået, at det ikke på forhånd kan udelukkes, at den skattepligtige er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at der faktisk er afholdt udgifter i andre medlemsstater, og kontrollere arten af disse udgifter (jf. i denne retning dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 20, og af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 25).

54 Der er heller intet til hinder for, at de pågældende skattemyndigheder kræver, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de i lovgivningen fastsatte betingelser for fradragsret for udgifterne er opfyldt, og dermed afgøre, om det krævede fradrag skal godkendes (jf. i denne retning Dannerdommen, præmis 50, og dom af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 43).

55 Henset til de principper, som Domstolen har opstillet i dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer (præmis 48), er en medlemsstat, før den indrømmer skattefritagelse til en institution, som er etableret og anerkendt som almennyttig i en anden medlemsstat, 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. Eventuelle administrative ulemper som følge af, at sådanne institutioner er etableret i andre medlemsstater, kan ikke begrunde, at myndighederne i den pågældende medlemsstat nægter nævnte institutioner de samme skattefritagelser, som gælder for indenlandske institutioner af samme type.

56 Det forholder sig på samme måde med en skattepligtig, der i en medlemsstat ansøger om skattefradrag for en gave skænket til en institution, som er etableret og anerkendt som almennyttig i en anden medlemsstat, selv om den skattepligtige, fra hvem skattemyndighederne skal have de nødvendige oplysninger — i modsætning til, hvad der var tilfældet i den sag, der førte til dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer — ikke er den institution, der modtager gaven, men derimod giveren selv.

57 Selv om giveren, i modsætning til den modtagende institution, ganske vist ikke selv råder over alle de oplysninger, som skattemyndighederne behøver for at kontrollere, om denne institution opfylder betingelserne i den nationale lovgivning for at indrømme skattefordele, navnlig betingelserne vedrørende forvaltningen af de skænkede midler, kan giveren normalt indhente dokumenter hos nævnte institution, der kan bekræfte

gavebeløbet og gavens art, beskrive institutionens formål samt dokumentere, at de gaver, institutionen har modtaget i de foregående år, er blevet forvaltet forskriftsmæssigt.

58 I denne forbindelse kan attester udfærdiget af en institution, som opfylder betingelserne for at opnå skattefordele i henhold til etableringsmedlemsstatens lovgivning, ikke være irrelevante, navnlig ikke når denne lovgivning opstiller identiske betingelser for tildeling af skattefordele til fremme af almennyttige aktiviteter.

59 For så vidt angår den administrative byrde, som forberedelsen af sådanne dokumenter kan indebære for de pågældende institutioner, er det tilstrækkeligt at bemærke, at det påhviler disse institutioner at beslutte, om de finder det hensigtsmæssigt at anvende ressourcer til udfærdigelse, uddeling og eventuelt oversættelse af dokumenter til brug for gavegivere, der er etableret i andre medlemsstater, og som ønsker at opnå skattefordele dér.

60 Eftersom der intet er til hinder for, at beskatningsmedlemsstatens skattemyndigheder pålægger en skattepligtig, som ønsker at opnå skattefradrag for gaver skænket til institutioner etableret i en anden medlemsstat, at fremlægge den relevante dokumentation, kan denne beskatningsmedlemsstat ikke påberåbe sig hensynet til at opretholde en effektiv skattekontrol som begrundelse for en national lovgivning, der helt og aldeles forhindrer den skattepligtige i at føre sådanne beviser.

61 Endvidere har de pågældende skattemyndigheder i medfør af direktiv 77/799 mulighed for at rette henvendelse til myndighederne i en anden medlemsstat med henblik på at få alle de oplysninger, som er nødvendige for en korrekt skatteansættelse (dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 50). Dette direktiv giver nemlig de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder mulighed for at anmode om de oplysninger, som de ikke selv kan opnå, med henblik på at forebygge skattesvig (dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 32).

62 I modsætning til, hvad Irland og Det Forenede Kongeriges regering har anført, falder en anmodning fra en medlemsstats skattemyndigheder om oplysninger vedrørende en institution etableret i en anden medlemsstat for at kunne fastslå, om en gave skænket til denne institution kan indrømmes en skattefordel, på ingen måde uden for direktiv 77/799's anvendelsesområde. De oplysninger, som de kompetente myndigheder i en medlemsstat kan anmode om at få meddelt i medfør af direktiv 77/799, er således netop alle de oplysninger, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse på grundlag af den lovgivning, myndighederne selv skal anvende (Twoh International-dommen, præmis 36). Oplysninger, der er påkrævede for at supplere de oplysninger, som en skattepligtig har meddelt en medlemsstats skattemyndigheder for at opnå en skattefordel, er oplysninger, der gør det muligt for enhver kompetent myndighed i de berørte medlemsstater at foretage en korrekt skatteansættelse i enkeltsager, jf. artikel 1, stk. 1, og artikel 2, stk. 1, i direktiv 77/799.

63 Imidlertid påvirker direktiv 77/799 på ingen måde beføjelsen for de kompetente myndigheder i giverens medlemsstat til bl.a. at vurdere, om betingelserne for at tildele en skattefordel efter denne lovgivning er opfyldt (jf. i denne retning Twoh International-dommen, præmis 36). Når der er tale om en institution, der er etableret og anerkendt som almennyttig i en anden medlemsstat, skal giverens medlemsstat kun indrømme en skattemæssig behandling identisk med den, som finder anvendelse på gaver skænket til indenlandske institutioner, hvis den udenlandske institution opfylder de betingelser for at tildele skattefordele, der er fastsat i sidstnævnte medlemsstats lovgivning, herunder bl.a. at institutionen skal forfølge de samme formål som dem, der fremmes i den nævnte medlemsstats skattelovgivning. Det påhviler de kompetente nationale myndigheder, herunder de nationale domstole, i overensstemmelse med de nationale regler at kontrollere, om der er ført bevis for overholdelse af de betingelser, som denne medlemsstat kræver opfyldt for at indrømme det omhandlede skattefradrag.

64 Desuden stilles der i direktiv 77/799 ikke krav om, at giverens medlemsstat skal benytte direktivets ordning for gensidig bistand, hver gang de af giveren meddelte oplysninger ikke er tilstrækkelige til at kontrollere, om den modtagende institution opfylder de betingelser, der er fastsat i den nationale lovgivning for at tildele skattefordele.

65 Da direktiv 77/799 således giver de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder mulighed for at anmode om de oplysninger, som de ikke selv kan opnå, har Domstolen fastslået, at anvendelsen af ordet »kan« i direktivets artikel 2, stk. 1, viser, at myndighederne har mulighed for at anmode den kompetente myndighed i en anden medlemsstat om oplysninger, men ikke er forpligtet hertil. Det tilkommer den enkelte medlemsstat at vurdere de særlige tilfælde, hvor der mangler oplysninger om transaktioner, som er foretaget af skattepligtige etableret på dennes område, og at afgøre, om disse tilfælde gør det berettiget at anmode en anden medlemsstat om oplysninger (Twoh International-dommen, præmis 32).

66 Endelig kan en medlemsstat heller ikke udelukke skattefordele for gaver skænket til en almennyttig institution, der er etableret og anerkendt i en anden medlemsstat, alene med den begrundelse, at den første medlemsstats skattemyndigheder i relation til disse institutioner ikke har en mulighed for på stedet at kontrollere, om kravene i deres skattelovgivning er overholdt.

67 Som den tyske regering forklarede under retsmødet, er det normalt ikke nødvendigt at foretage en kontrol på stedet, end ikke i relation til de indenlandske almennyttige institutioner, eftersom prøvelsen af, om betingelserne i den nationale lovgivning er opfyldt, almindeligvis finder sted i form af en kontrol af de oplysninger, som nævnte institutioner meddeler.

68 Når den modtagende institutions etableringsmedlemsstat har regler om skattefordele med det formål at støtte almennyttige institutioners aktiviteter, er det normalt tilstrækkeligt for giverens medlemsstat, at den anden medlemsstat inden for rammerne af ordningen om gensidig bistand i direktiv 77/799 oplyser om de formål og kontrolforanstaltninger, som sådanne institutioner er undergivet, således at beskatningsmedlemsstatens skattemyndigheder tilstrækkeligt præcist kan fastlægge, hvilke supplerende oplysninger de behøver for at kontrollere, om den modtagende institution opfylder de betingelser, der er fastsat i den nationale lovgivning for at tildele skattefordele.

69 Selv om det viser sig at være vanskeligt at efterprøve de oplysninger, som den skattepligtige har fremlagt, bl.a. på grund af begrænsningerne i udvekslingen af oplysninger i henhold til artikel 8 i direktiv 77/799, er der i øvrigt intet til hinder for, at de berørte skattemyndigheder giver afslag på en ansøgning om et skattefradrag, hvis de beviser, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse, ikke fremlægges (jf. i denne retning dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 20, og af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 95, samt A-dommen, præmis 58).

70 Med hensyn til almennyttige institutioner beliggende i tredjelande skal det tilføjes, at det som udgangspunkt er lovligt, at beskatningsmedlemsstaten nægter at indrømme en sådan skattefordel, hvis det, bl.a. på grund af, at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente de nødvendige oplysninger fra tredjelandet (jf. i denne retning A-dommen, præmis 63).

71 Argumentet anført af den tyske regering, Irland og Det Forenede Kongeriges regering, hvorefter det er i strid med proportionalitetsprincippet at tvinge giverens medlemsstat til at kontrollere eller lade kontrollere, om de betingelser, der pålægges indenlandske almennyttige institutioner, er overholdt, når en skattepligtig ansøger om fradrag for gaver skænket til institutioner, der er etableret i en anden medlemsstat, må under disse omstændigheder afvises.

72 Det andet og det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 56 EF er til hinder for lovgivning i en medlemsstat, som med hensyn til gaver skænket til institutioner, der er anerkendt som almennyttige, kun indrømmer skattefradrag for gaver, der skænkes til institutioner etableret på det nationale område, uden at den skattepligtige gives mulighed for at godtgøre, at en gave ydet en institution, der er etableret i en anden medlemsstat, opfylder nævnte lovgivnings betingelser for at indrømme et sådant skattefradrag.

Sagens omkostninger

73 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte 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 (Store Afdeling) for ret:

1) Når en skattepligtig ansøger om skattefradrag i en medlemsstat for gaver skænket til institutioner, der er etableret og anerkendt som almennyttige i en anden medlemsstat, er sådanne gaver omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, selv om de skænkes som naturaliegaver i form af genstande til daglig brug.

2) Artikel 56 EF er til hinder for lovgivning i en medlemsstat, som med hensyn til gaver skænket til institutioner, der er anerkendt som almennyttige, kun indrømmer skattefradrag for gaver, der skænkes til institutioner etableret på det nationale område, uden at den skattepligtige gives mulighed for at godtgøre, at en gave ydet en institution, der er etableret i en anden medlemsstat, opfylder nævnte lovgivnings betingelser for at indrømme et sådant skattefradrag.

Underskrifter