DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 27 januari 2009 *

I mål C-318/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 9 juli 2007, som inkom till domstolen den 11 juli 2007, i målet

Hein Persche

mot

Finanzamt Lüdenscheid,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (referent), J.-C. Bonichot och T. von Danwitz samt domarna R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris och E. Juhász,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 juni 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Lüdenscheid, genom H. Brandenberg, Leitender Ministerialrat,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom S. Spyropoulos och av Z. Chatzipavlou och I. Pouli, samtliga i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom J.-C. Gracia, G. de Bergues och J.-C. Niollet, samtliga i egenskap av ombud,

— Irland, genom D. O'Hagan och G. Hogan, båda i egenskap av ombud, biträdda av E. Barrington, BL,

— Förenade kungarikets regering, genom I. Rao och R. Hill, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

— EFTA:s övervakningsmyndighet, genom P. Bjørgan och I. Hauger, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 oktober 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG–58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Hein Persche, som är skatterådgivare och bosatt i Tyskland, och Finanzamt Lüdenscheid (nedan kallad Finanzamt) angående rätten till skattemässigt avdrag för en gåva in natura till en organisation som har hemvist i Portugal och som fullföljer ett erkänt allmännyttigt ändamål.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 1.1 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning (EGT C 241, 1994, s. 21, och EGT L 1, 1995, s. 1) (nedan kallat direktiv 77/799), föreskrivs följande:

”I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital …”

4 I artikel 2.1 i direktiv 77/799 föreskrivs följande:

”Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att i ett särskilt fall överlämna de uppgifter som avses i artikel 1.1. Den tillfrågade medlemsstatens behöriga myndighet behöver inte tillmötesgå anmodan om det förefaller som om den behöriga myndigheten i den medlemsstat som inkommer med begäran inte har uttömt sina egna normala

informationskällor, som den under rådande omständigheter skulle ha kunnat använda för att erhålla de begärda uppgifterna utan fara för att riskera uppnåendet av det eftersträvade resultatet.”

Den nationella lagstiftningen

5 Enligt 10b § punkt 1 i den tyska lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG) får skattskyldiga personer i viss omfattning från sin totala inkomst såsom extraordinära avdragsgilla kostnader dra av kostnader för främjande av barmhärtiga, kyrkliga, religiösa, vetenskapliga eller allmännyttiga ändamål. Enligt punkt 3 i denna paragraf gäller detta även gåvor in natura.

6 Enligt 49 § i Genomförandeförordningen avseende inkomstskatt (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) (nedan kallad EStDV) är gåvor skattemässigt avdragsgilla endast om mottagaren utgör en inhemsk offentligrättslig juridisk person, en inhemsk myndighet eller en i 5 § stycke 1 punkt 9 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz) (nedan kallad KStG) angiven juridisk person, personsammanslutning eller förmögenhetsmassa. I denna bestämmelse definieras de organisationer, det vill säga de juridiska personer, personsammanslutningar och förmögenhetsmassor (nedan kallade organisationer) som är befriade från inkomstskatt för juridiska personer. Härmed avses de organisationer som enligt sin bolagsordning, sitt förordnande eller sina stadgar och enligt sin faktiska företagsledning eller förvaltning uteslutande och omedelbart fullföljer allmännyttiga, barmhärtiga eller kyrkliga ändamål. Denna befrielse gäller emellertid endast organisationer med hemvist i Tyskland i enlighet med 5 § stycke 2 punkt 2 KStG.

7 Enligt 50 § stycke 1 EStDV är gåvor i den mening som avses i 10b § EStG – med förbehåll för de särskilda bestämmelser som avser gåvor på upp till 100 euro – avdragsgilla bara om de kan styrkas med ett gåvobevis, som mottagaren har utfärdat på av myndighet fastställd blankett. Vid inkomsttaxeringen för givaren utgör nämnda blankett ett tillräckligt bevis för att gåvomottagaren uppfyller förutsättningarna enligt lagstiftningen. Det ankommer således inte på de myndigheter som inkomsttaxerar givaren att kontrollera huruvida gåvomottagaren uppfyller förutsättningarna för befrielse från skattskyldighet till inkomstskatt för juridiska personer.

8 I 51–68 §§ i den allmänna lagen om avgifter och skatter (Abgabenordnung) (nedan kallad AO) anges de ändamål som en organisation ska fullfölja och på vilket sätt den ska göra detta för att ha rätt till skattebefrielse.

9 I 52 § styckena 1 och 2 punkt 2 AO föreskrivs sålunda att en organisation bedriver allmännyttig verksamhet bland annat när syftet med verksamheten är att främja samhällets intressen, såsom hjälp till unga och äldreomsorg. Enligt 55 § stycke 1, punkterna 1 och 5 AO måste organisationen agera oegennyttigt, vilket bland annat betyder att den måste använda sina medel uteslutande för de skattegynnade ändamålen och detta måste ske inom en viss föreskriven tidsperiod utan att medlen kommer medlemmarna till del. Enligt 59 § AO ska den förmånliga beskattningen endast tillämpas om det av organisationens bolagsordning, förordnande eller stadgar framgår att den uteslutande och direkt fullföljer ändamål som uppfyller kraven i 52–55 §§ AO.

10 Enligt 63 § stycke 3 AO ankommer det på en sådan organisation att genom bokföring avseende intäkter och kostnader, som upprättats i vederbörlig ordning, styrka att dess faktiskt bedrivna verksamhet har till syfte att uteslutande och direkt fullfölja de skattegynnade ändamålen. När det gäller gåvor in natura stadgas i 50 § stycke 4 andra meningen EStDV att den organisation som erhåller gåvan ska bevara underlag till styrkande av värdet på den gåva som organisationen deklarerar.

11 Enligt 193 § och följande paragrafer i AO kan frågan, huruvida en organisation faktiskt drivs i enlighet med bolagsordningen, förordnandet eller stadgarna och huruvida medlen används oegennyttigt och inom den föreskrivna tidsperioden, kontrolleras på plats. Om organisationen uppfyller villkoren för skattebefrielse har den rätt att utfärda kvitton på de gåvor som den tar emot (nedan kallade gåvobevis). Detta görs på den ovannämnda av myndighet fastställda blanketten. Om en organisation fyller i ett gåvobevis på felaktigt sätt, oavsett om detta sker uppsåtligt eller av uppenbar oaktsamhet, svarar denna enligt 10b § stycke 4 andra meningen EStG för det därigenom förorsakade bortfallet av skatteintäkter.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Hein Persche yrkade i sin inkomstdeklaration för år 2003 avdrag, såsom för extraordinära avdragsgilla kostnader, för en gåva in natura av sängkläder och badhanddukar samt av rullatorer och leksaksbilar. Denna gåva hade skänkts till Centro Popular de Lagoa (Portugal) (nedan kallat centrumet) och uppgick till ett värde av 18 180 euro. Nämnda centrum utgör ett äldreboende med tillhörande barnhem, vilket är beläget i en ort där Hein Persche äger en bostad.

13 Hein Persche fogade till sin inkomstdeklaration en handling upprättad den 31 juli 2003 i vilken centrumet bekräftar mottagandet av denna gåva, och en förklaring från direktören för distriktscentrum för solidaritet och socialförsäkring i Faro (Portugal) av den 21 mars 2001, i vilken det intygas att nämnda centrum registrerats år 1982 som privaträttslig organisation för social solidaritet vid generaldirektionen för socialhjälp samt att centrumet i denna egenskap åtnjuter all skattefrihet och alla skattelättnader som föreskrivs i portugisisk lag för erkänt allmännyttiga organisationer. Enligt Hein Persche utgör det ingivna gåvobeviset i original enligt portugisisk rätt ett tillräckligt underlag för ett skattemässigt avdrag.

14 Finanzamt avslog avdragsyrkandet i taxeringsbeslut för år 2003 liksom även den begäran om omprövning av taxeringsbeslutet som klaganden i målet vid den nationella domstolen ingett. Hein Persche överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht Münster. Finanzgericht Münster ogillade överklagandet. Hein Persche överklagade Finanzgerichts Münsters avgörande till Bundesfinanzhof. Överklagandet var begränsat till rättsfrågor (Revision).

15 Bundesfinanzhof har i sitt beslut om hänskjutande påpekat att Finanzamt enligt tysk rätt var tvungen att avslå yrkandet om avdrag för den ifrågavarande gåvan på grund av att gåvomottagaren inte hade hemvist i Tyskland och att den skattskyldige inte hade företett något i vederbörlig ordning upprättat gåvobevis. Nämnda domstol har emellertid ställt sig frågan huruvida tillämpningsområdet för artiklarna 56 EG och 58 EG omfattar gåvor i form av förbrukningsvaror och, i förekommande fall, om dessa bestämmelser utgör hinder för att en medlemsstat i sin nationella lagstiftning föreskriver att sådana gåvor är skattemässigt avdragsgilla endast om mottagaren har sitt hemvist i den aktuella medlemsstaten.

16 Bundesfinanzhof har i detta hänseende påpekat att domstolen i sin dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), slog fast att det är medlemsstaterna som har att fastställa vilka samhällsintressen de vill främja genom skatteförmåner, och anslöt sig till det resonemang som framförts av den hänskjutande domstolen i det målet, enligt vilket främjande av samhällsintresset i den mening som avses i 52 § AO inte innebär att de främjande åtgärderna måste gynna tyska medborgare eller personer med hemvist i Tyskland. Bundesfinanzhof har emellertid i förevarande mål anfört att denna uppfattning är omstridd i tysk rätt.

17 Bundesfinanzhof har därefter påpekat att domstolen, i punkt 49 i domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, fann att behovet för en medlemsstat att kontrollera huruvida villkoren för beviljande av skattefrihet för en stiftelse är uppfyllda inte rättfärdigar att skattebefrielsen inte medges när stiftelsen har hemvist i en annan medlemsstat, i den mån skattemyndigheterna i den förstnämnda medlemsstaten kan begära att nämnda stiftelse tillhandahåller all relevant bevisning. Bundesfinanzhof har i detta hänseende påpekat att enligt Bundesverfassungssgerichts rättspraxis innebär principen om skattemässig likabehandling ett förbud mot

påförande av skatt endast med stöd av en deklaration och uppgifter från den skattskyldige. Det krävs enligt den principen att deklarationsförfarandet ska kunna kompletteras med kontroller på plats.

18 Bundesfinanzhof har i detta sammanhang ställt sig frågan dels huruvida det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 77/799 kan innebära en skyldighet för myndigheterna i den medlemsstat där den ifrågavarande organisationen har sitt hemvist att utföra en kontroll på plats, dels huruvida det, om det vore möjligt att utföra en sådan kontroll, strider mot proportionalitetsprincipen att, i ett sådant fall som det som är för handen i det aktuella målet, kräva att den tyska skattemyndigheten ska kontrollera den mottagande organisationens beskaffenhet i syfte att fastställa huruvida det föreligger rätt till skattemässigt avdrag för de gåvor som skänks till dessa organisationer, oberoende av gåvornas värde.

19 Bundesfinanzhof har mot denna bakgrund beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är principen om fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG) tillämplig på gåvor in natura från medborgare i en medlemsstat som skänks i form av förbrukningsvaror till organisationer som har sitt säte i en annan medlemsstat och som enligt lagstiftningen i den egna medlemsstaten anses vara allmännyttiga?

2) Om fråga 1 ska besvaras jakande, strider det då – med hänsyn till den skyldighet som skattemyndigheten har att kontrollera de skattskyldigas deklarationer och till proportionalitetsprincipen (artikel 5 tredje stycket EG) – mot den fria rörligheten för kapital (artikel 56 EG) att gåvor till allmännyttiga organisationer är skattemässigt gynnade enligt nationell rätt endast om dessa organisationer har sitt säte i denna medlemsstat?

3) Om fråga 2 ska besvaras jakande, har skattemyndigheten i en medlemsstat då en skyldighet enligt direktiv [77/799] att vid utredningen av en omständighet som ägt rum i en annan medlemsstat begära bistånd från myndigheterna i denna andra medlemsstat, eller kan det gentemot den skattskyldige göras gällande att det enligt processrätten i den skattskyldiges medlemsstat är denne som ska bevisa de omständigheter som har inträffat i utlandet (bevisbördan)?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida gåvor för vilka en skattskyldig person yrkar skattemässigt avdrag i en medlemsstat, när dessa gåvor skänkts till organisationer som har sitt hemvist i en annan medlemsstat i vilken de är erkänt allmännyttiga, omfattas av EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, även om de skänkts in natura i form av förbrukningsvaror.

21 Finanzamt, den tyska, den spanska och den franska regeringen har tillsammans med Irland i sina yttranden gjort gällande att dessa bestämmelser endast avser kapitalrörelser i ekonomisk verksamhet och inte gåvor som osjälviskt skänks till organisationer som drivs oegennyttigt och utan vinstsyfte. Den grekiska regeringen har för sin del anfört att överföringen, vilken inte företagits i investeringssyfte, av förbrukningsvaror som inte utgör betalningsmedel uteslutande omfattas av den fria rörligheten för varor.

22 Europeiska gemenskapernas kommission och EFTA:s övervakningsmyndighet anser att gåvor in natura till allmännyttiga organisationer med hemvist i en annan medlemsstat än den som beskattar givaren omfattas av artikel 56 EG.

23 Artikel 56.1 EG innebär ett allmänt förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater.

24 Eftersom 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 en bilaga till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävd 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 (artiklarna 67–73 i EEG-fördraget ersattes av artikel 73b–73g i EG-fördraget, nu artiklarna 56 EG–60 EG). Anledningen till detta är att förteckningen i direktivet inte är uttömmande, vilket anges i dess inledning (se bland annat dom av 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 39, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 22, och dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp, REG 2008, s. I-6845, punkt 38). Gåvor och donationer återfinns under rubrik XI, med beteckningen ”Personliga kapitalrörelser”, i bilaga I till direktiv 88/361.

25 När en skattskyldig person yrkar skattemässigt avdrag för ett belopp som motsvarar värdet på gåvor till utomstående med hemvist i en annan medlemsstat är det, för bedömningen av huruvida den nationella lagstiftningen ifråga omfattas av fördragets bestämmelser om kapitalrörelser, irrelevant huruvida de underliggande gåvorna har skänkts i pengar eller in natura.

26 Angivelsen under rubrik XI i bilaga I till direktiv 88/361 av arv och testamentsförordnanden visar nämligen att det inte ska göras någon åtskillnad mellan penning- och naturatransaktioner vid fastställandet av huruvida en medlemsstats skattemässiga behandling av vissa transaktioner omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Domstolen har således erinrat om att arv består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som den avlidne efterlämnat, eller med andra ord en överföring till arvtagarna av äganderätten till olika slags egendom och rättigheter som ingår i denna kvarlåtenskap (se bland annat domarna i de ovannämnda målen Hilten-van der Heijden, punkt 42, och Eckelkamp, punkt 39). En nationell lagstiftning kan följaktligen omfattas av artiklarna 56 EG–58 EG även om den avser överföring av tillgångar som kan omfatta såväl penningbelopp som fast och lös egendom.

27 I likhet med vad som gäller för arvsskatt omfattas alltså den skattemässiga behandlingen av penninggåvor och gåvor in natura av fördragets bestämmelser om kapitalrörelser, med undantag av de fall där transaktionens samtliga beståndsdelar begränsar sig till en och samma medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Eckelkamp, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

28 Beträffande frågan huruvida en gåva i form av förbrukningsvaror snarare borde omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, vilket den grekiska regeringen har hävdat, erinrar domstolen om att enligt en numera fast rättspraxis ska ändamålet med den aktuella lagstiftningen beaktas vid fastställandet av huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra friheten (se, bland annat, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

29 I den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är avdragsrätt för gåvor till organisationer med hemvist i andra medlemsstater utesluten, oavsett om dessa gåvor ges i form av pengar eller in natura och, när fråga är om gåvor in natura, oavsett var gåvoföremålen har inhandlats. Ändamålet med denna lagstiftning

utvisar alltså på intet sätt att denna lagstiftning snarare skulle omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor än av de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

30 Den första tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande. När en skattskyldig person i en medlemsstat yrkar skattemässigt avdrag för gåvor som skänkts till organisationer som har sitt hemvist i en annan medlemsstat och som är erkänt allmännyttiga i sistnämnda medlemsstat, omfattas sådana gåvor av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, även om de skänkts in natura i form av förbrukningsvaror.

Den andra och den tredje frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga, vilka ska prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken förmånen i form av skattemässigt avdrag endast medges för gåvor till allmännyttiga organisationer med hemvist i den aktuella medlemsstaten med beaktande av att skattemyndigheterna i nämnda medlemsstat måste kunna kontrollera den skattskyldiges deklarationer och inte kan ha någon skyldighet att handla i strid med proportionalitetsprincipen. Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang frågat om direktiv 77/799 medför en skyldighet för nämnda skattemyndigheter att ta hjälp av behöriga myndigheter i den medlemsstat där den organisation som tar emot gåvan har sitt hemvist, för att därigenom erhålla nödvändig information, eller om nämnda skattemyndigheter tvärtom kan kräva av den skattskyldige att denne själv tillhandahåller all erforderlig bevisning.

32 Finanzamt, den tyska, den spanska och den franska regeringen har liksom Irland och Förenade kungarikets regering gjort gällande att det inte strider mot fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital att en medlemsstat föreskriver att gåvor är avdragsgilla endast om de ges till organisationer med hemvist i den aktuella medlemsstaten. För det första befinner sig inte inhemska allmännyttiga organisationer och utländska allmännyttiga organisationer i jämförbara situationer i den mening som avses i artikel 58.1 a EG. Den begränsning som innebär att endast gåvor till inhemska

allmännyttiga organisationer är skattemässigt gynnade rättfärdigas dessutom av behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

33 Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering anser beträffande gåvor från en skattskyldig person till en organisation med hemvist i en annan medlemsstat, att den medlemsstat som beskattar gåvogivaren (nedan kallad gåvogivarens medlemsstat) inte har någon skyldighet att införskaffa de uppgifter som erfordras för beskattningen av denne, vare sig med egna medel eller genom det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 77/799.

34 Enligt den tyska regeringen, Irland och Förenade kungarikets regering skulle det under alla förhållanden strida mot proportionalitetsprincipen att tvinga gåvogivarens medlemsstat att kontrollera eller låta kontrollera iakttagandet av de villkor som uppställs för allmännyttiga organisationer beträffande varje gåva som den skattskyldige skänkt till organisationer i en eller flera andra medlemsstater, och detta oavsett värdet på den eller de gåvor som skänkts.

35 Däremot anser kommissionen och EFTA:s övervakningsmyndighet att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som inte kan rättfärdigas av behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

36 Även om direktiv 77/799 inte i sig innebär någon skyldighet för en medlemsstat att ta hjälp av en annan medlemsstat för att skaffa upplysningar om en omständighet som i alla delar ska hänföras till denna andra medlemsstat, anser kommissionen att förstnämnda stat likväl har rätt att inom tillämpningsområdet för artikel 56 EG tillvarata de möjligheter som detta direktiv erbjuder för att undanröja all mindre förmånlig behandling av gränsöverskridande situationer i förhållande till rent inhemska sådana. EFTA:s övervakningsmyndighet anser för sin del att även om den skattskyldiga person som yrkar på en skattemässig fördel kan vara skyldig att förebringa erforderlig

bevisning, får skattemyndigheterna inte vägra denna fördel med hänvisning till att äktheten av den information som tillhandahållits kan ifrågasättas, utan att först ha utnyttjat andra tillgängliga medel för att få tillgång till, eller kontrollera nämnda information.

37 I förevarande fall föreskrivs i den tyska lagstiftningen ett skattemässigt avdrag för gåvor till allmännyttiga organisationer med hemvist i Tyskland vilka uppfyller övriga villkor i denna lagstiftning, medan gåvor till erkänt allmännyttiga organisationer med hemvist i en annan medlemsstat inte omfattas av denna skattemässiga fördel.

38 Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 47 och 48 i sitt förslag till avgörande innebär det förhållandet att det i Tyskland inte medges avdragsrätt för gåvor till erkänt allmännyttiga organisationer när dessa har hemvist i andra medlemsstater att tyska skattskyldiga personers vilja att skänka gåvor till förmån för nämnda organisationer kan påverkas, eftersom möjligheten att erhålla skattemässigt avdrag kan ha en betydande inverkan på givarens inställning.

39 En sådan lagstiftning utgör således en restriktion av den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel 56 EG.

40 Visserligen får, enligt artikel 58.1 a EG, bestämmelserna i artikel 56 inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika ort.

41 Det måste emellertid göras en åtskillnad mellan ojämlik behandling som är tillåten enligt artikel 58.1 a EG och sådan godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning som är förbjuden enligt artikel 58.3 EG. För att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken det föreskrivs en skillnad i behandling av inhemska organisationer och organisationer som har hemvist i en annan medlemsstat, ska anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som objektivt sett inte är lika, eller så måste den rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, såsom behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. För att kunna rättfärdigas får skillnaden i behandling inte heller gå utöver vad som krävs för att det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen ska kunna uppnås (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

Huruvida erkänt allmännyttiga inhemska organisationer kan jämföras med erkänt allmännyttiga organisationer som har hemvist i en annan medlemsstat

42 Den tyska, den spanska och den franska regeringen har liksom Irland och Förenade kungarikets regering påpekat att gåvor till inhemska organisationer respektive gåvor till organisationer med hemvist i en annan medlemsstat inte är jämförbara, i så måtto att de berörda medlemsstaterna för det första sinsemellan kan tillämpa olika välgörenhetsbegrepp och villkor för erkännande av välgörenhetsgärningar och, för det andra, endast har möjlighet att kontrollera att de krav som de uppställer iakttas beträffande de inhemska organisationerna. Den tyska, den spanska och den franska regeringen har tillagt att om en medlemsstat avstår från uppbörd av vissa skatteintäkter genom att medge skattefrihet för gåvor till allmännyttiga organisationer med hemvist i den aktuella medlemsstaten, så beror detta på att sådana organisationer avlastar denna medlemsstat från vissa av de åligganden till nytta för det allmänna som annars hade åvilat den staten och tagit dess skattemedel i anspråk.

43 Det ankommer på varje medlemsstat att avgöra om den i syfte att uppmuntra viss verksamhet som erkänts som allmännyttig väljer att föreskriva skattemässiga fördelar till förmån för såväl privata eller offentliga organisationer, vilka bedriver nämnda verksamheter, som för skattskyldiga personer som skänker gåvor till sådana organisationer.

44 En medlemsstat har rätt att besluta att skattemässiga fördelar endast ska beviljas sådana organisationer som fullföljer vissa av de ändamål som i den staten anses vara allmännyttiga (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 57), men en medlemsstat får dock inte begränsa sådana skattemässiga fördelar till att endast gälla organisationer som har hemvist i den aktuella medlemsstaten och vilkas verksamheter således är sådana att de kan avlasta nämnda medlemsstat från vissa av dess åligganden.

45 En medlemsstat kan visserligen uppmuntra erkänt allmännyttiga organisationer att utveckla allmännyttiga verksamheter som normalt ombesörjs eller kan ombesörjas av medlemsstaten, genom att ge de skattskyldiga incitament att stödja dessa organisationers verksamhet i form av en möjlighet till skattemässiga avdrag för gåvor till sådana organisationer. Det kan följaktligen inte uteslutas att en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att skattemässigt avdrag ska medges för gåvor till allmännyttiga organisationer, kan föranleda sådana organisationer att träda i det allmännas ställe beträffande fullgörandet av vissa åligganden, och inte heller att ett sådant åtagande kan leda till minskade kostnader för den berörda medlemsstaten, vilket i sin tur åtminstone delvis kan kompensera för de minskade skatteintäkter som avdragsrätten för gåvor föranleder.

46 Detta innebär dock inte att en medlemsstat, i fråga om skattemässiga avdrag, kan införa en skillnad i behandlingen mellan erkänt allmännyttiga inhemska organisationer och sådana organisationer som har hemvist i en annan medlemsstat, med motiveringen att gåvor till de senare organisationerna inte kan medföra en sådan kompensation i budgeten, inte ens när deras verksamhet är sådan att den omfattas av de ändamål som eftersträvas med lagstiftningen i förstnämnda medlemsstat. Av fast rättspraxis framgår nämligen att behovet av att förhindra minskade skatteintäkter inte förekommer bland de ändamål som anges i artikel 58 EG, och inte heller bland de tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion av en genom fördraget inrättad frihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 49, och domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 59. Se analogt, vad beträffar friheten att tillhandahålla tjänster, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 56, och av den 11 september 2007 i mål C-76/05, Schwarz och Gootjes-Schwarz, REG 2007, s. I-6849, punkt 77).

47 Däremot står det en medlemsstat fritt att inom ramen för dess lagstiftning avseende skattemässiga avdrag för gåvor göra skillnad i behandlingen av erkänt allmännyttiga inhemska organisationer och sådana organisationer med hemvist i andra medlemsstater, när de sistnämnda fullföljer andra ändamål än dem som förordas i dess egen lagstiftning.

48 Som domstolen fastställde i sin dom i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 39, innebär inte gemenskapsrätten någon skyldighet för medlemsstaterna att tillse att utländska organisationer som i den medlemsstat där de har hemvist har erkänts som allmännyttiga med automatik erkänns på samma sätt i förstnämnda medlemsstater. Medlemsstaterna har nämligen i detta avseende ett utrymme för skönsmässig bedömning som de får använda så länge de iakttar gemenskapsrätten. De står fria att på dessa villkor fastställa vilka samhällsintressen som de vill främja, genom beviljande av förmåner till sammanslutningar och organisationer som oegennyttigt fullföljer ändamål som är knutna till dessa intressen och iakttar kraven på fullföljande av dessa ändamål.

49 Icke desto mindre gäller att när en organisation som är erkänt allmännyttig i en medlemsstat även uppfyller de villkor som uppställs för ett sådant erkännande i lagstiftningen i en annan medlemsstat, och den har till ändamål att främja identiska samhällsintressen vilket innebär att den skulle kunna erkännas som allmännyttig i sistnämnda medlemsstat – något som ska bedömas av de nationella myndigheterna i denna sistnämnda stat, däri inbegripet dess domstolar – får myndigheterna i denna stat inte förvägra denna organisation rätten till likabehandling endast av den anledningen att organisationen inte har hemvist i nämnda medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 40, samt analogt, vad beträffar friheten att tillhandahålla tjänster, domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 81).

50 I motsats till vad de regeringar som yttrat sig har hävdat i detta avseende befinner sig nämligen en organisation, som har sitt hemvist i en medlemsstat och uppfyller de villkor som en annan medlemsstat uppställt i detta syfte för beviljande av skattemässiga fördelar, i en situation som, med avseende på den senare medlemsstatens beviljande av skattemässiga fördelar i syfte att uppmuntra de aktuella allmännyttiga verksamheterna,

är jämförbar med situationen för erkänt allmännyttiga organisationer som har hemvist i denna sistnämnda medlemsstat.

Rättfärdigandet i form av behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll

51 I motsats till vad som anförts av de regeringar som har yttrat sig i målet kan avsaknaden av skattemässig avdragsrätt för gåvor till organisationer som har hemvist och som erkänts som allmännyttiga i en annan medlemsstat än den där gåvogivaren har sitt hemvist inte rättfärdigas av att det är svårt för gåvogivarens medlemsstat att kontrollera huruvida sådana organisationer verkligen fullföljer ändamålen enligt bolagsordning, stadgar eller förordnande i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, eller av att den faktiska förvaltningen av dessa organisationer måste kunna kontrolleras.

52 Behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör visserligen ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget. För att en inskränkande åtgärd ska kunna rättfärdigas måste den emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen i så måtto att den ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkterna 55 och 56, och där angiven rättspraxis).

53 Domstolen har i detta sammanhang funnit att det inte a priori kan uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndigheter att på ett klart och precist sätt kontrollera att de kostnader som uppstått i andra medlemsstater är verkliga och kontrollera dessa kostnaders art (dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkt 20, och dom av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 25).

54 Inget hindrar alltså att berörda skattemyndigheter av den skattskyldige själv kräver den bevisning som de anser vara nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för avdragsrätt för de i den ifrågavarande lagstiftningen föreskrivna kostnaderna är uppfyllda och, följaktligen, huruvida det begärda avdraget ska beviljas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Danner, punkt 50, och dom av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 43).

55 Med hänsyn till de principer som domstolen har lagt fast i punkt 48 i sin dom i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, får en medlemsstat således, innan den medger skattebefrielse för en organisation som har sitt hemvist och är erkänt allmännyttig i en annan medlemsstat, vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt pröva huruvida denna organisation uppfyller de villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen för att sådan befrielse ska beviljas, samt för att kontrollera den faktiska förvaltningen av organisationen, på grundval av till exempel årsbokslut och verksamhetsrapport. De eventuella administrativa olägenheter som skulle kunna uppstå till följd av att sådana organisationer har hemvist i en annan medlemsstat är inte tillräckliga för att rättfärdiga att myndigheterna i den berörda medlemsstaten inte ger nämnda organisationer samma skattebefrielse som den som ges inhemska organisationer av samma typ.

56 Detsamma gäller i det fall där en skattskyldig person yrkar skattemässigt avdrag i en medlemsstat för en gåva till en organisation som har hemvist och är erkänt allmännyttig i en annan medlemsstat, även om den skattskyldiga person från vilken skattemyndigheterna ska inhämta erforderlig information i en sådan situation – i motsats till vad som var fallet i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer – inte är den organisation som tar emot gåvan, utan gåvogivaren själv.

57 Även om det är riktigt att gåvogivaren i motsats till en sådan gåvomottagande organisation inte själv har tillgång till alla de uppgifter som skattemyndigheterna behöver för att kontrollera huruvida denna organisation uppfyller de villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen för beviljandet av skattemässiga fördelar, framförallt de som avser sättet att förvalta de medel som delas ut, är det normalt sett möjligt för en gåvogivare att från nämnda organisation erhålla handlingar som styrker den överlämnade gåvans belopp och vilket slags gåva det är fråga om och som gör det

möjligt att fastställa de ändamål som denna organisation fullföljer och som intygar att förvaltningen av de gåvor som lämnats under tidigare år har skett lagenligt.

58 De gåvointyg som utfärdas av en organisation som i den medlemsstat där den har sitt hemvist uppfyller villkoren i denna medlemsstats lagstiftning för beviljande av skattemässiga fördelar ska inte frånkännas betydelse i detta avseende, inte minst när det i denna lagstiftning uppställs identiska villkor för beviljande av en skattemässig fördel som är avsedd att uppmuntra allmännyttig verksamhet.

59 När det gäller den administrativa omgång som upprättandet av sådana handlingar kan föranleda för berörda organisationer ska det endast påpekas att det ankommer på dessa organisationer att avgöra om de anser att det med hänsyn till rådande förhållanden framstår som lämpligt att bekosta upprättande, översändande och eventuell översättning av handlingar som är avsedda för gåvogivare som har hemvist i andra medlemsstater och som önskar komma i åtnjutande av skattemässiga fördelar.

60 Inget hindrar skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten från att av en skattskyldig person, som önskar komma i åtnjutande av det skattemässiga avdraget för gåvor till förmån för organisationer som har sitt hemvist i en annan medlemsstat, kräva att denne tillhandahåller relevant underlag till styrkande av sitt yrkande. Den beskattande medlemsstaten kan emellertid inte åberopa behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll för att rättfärdiga en nationell lagstiftning som utgör ett absolut hinder för den skattskyldige att lägga fram sådant underlag.

61 Dessutom kan de berörda skattemyndigheterna med stöd av direktiv 77/799 vända sig till myndigheterna i en annan medlemsstat för att inhämta den information som behövs för att rätt skatt ska kunna fastställas för den skattskyldige (domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 50). I direktivet föreskrivs nämligen, i syfte att förebygga skatteflykt, en rätt för de nationella skattemyndigheterna att begära uppgifter som de inte själva kan samla in (dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 32).

62 I motsats till vad Irland och Förenade kungarikets regering har hävdat faller en begäran som skattemyndigheterna i en medlemsstat framställer i syfte att få tillgång till uppgifter om en organisation som har sitt hemvist i en annan medlemsstat, för att därigenom kunna fastställa huruvida en skattemässig fördel ska beviljas för en gåva som gjorts till denna organisation, inte utanför tillämpningsområdet för direktiv 77/799. De uppgifter som de behöriga myndigheterna i en medlemsstat kan begära att få ta del av enligt direktiv 77/799 avser nämligen samtliga de uppgifter som de anser vara nödvändiga för att, utifrån den lagstiftning som de har att tillämpa, kunna fastställa det korrekta skattebeloppet (domen i det ovannämnda målet Twoh International, punkt 36). De upplysningar som krävs för att komplettera de uppgifter som en skattskyldig person har tillhandahållit skattemyndigheterna i en medlemsstat för att därigenom erhålla en skattemässig fördel, utgör upplysningar som kan göra det möjligt för varje behörig myndighet i de berörda medlemsstaterna att fastställa den korrekta inkomstskatten i ett visst fall i den mening som avses i artiklarna 1.1 och 2.1 i direktiv 77/799.

63 Direktiv 77/799 påverkar dock på intet sätt behöriga myndigheters befogenhet att bedöma bland annat huruvida de villkor som uppställs i denna lagstiftning för att en transaktion ska undantas från skatteplikt är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, Twoh International, punkt 36). Vad således beträffar en organisation som har hemvist och är erkänt allmännyttig i en annan medlemsstat, ska gåvogivarens medlemsstat tillämpa en skattemässig behandling som är identisk med den behandling som tillämpas för gåvor till inhemska organisationer endast under förutsättning att denna organisation uppfyller de villkor som uppställs i lagstiftningen i sistnämnda medlemsstat för beviljandet av skattemässiga fördelar, bland vilka fullföljandet av ändamål som är identiska med dem som främjas i skattelagstiftningen i nämnda medlemsstat återfinns. Det ankommer på de behöriga nationella myndigheterna, däri inbegripet de nationella domstolarna, att i enlighet med nationell rätt pröva huruvida det bevisats att de villkor som denna medlemsstat uppställt för beviljande av den ifrågavarande skattemässiga fördelen har uppfyllts.

64 Enligt direktiv 77/799 fordras det inte heller att gåvogivarens medlemsstat ska anlita det system för ömsesidigt bistånd som föreskrivs i direktivet varje gång de uppgifter som gåvogivaren tillhandahållit är otillräckliga för kontrollen av huruvida den gåvomottagande organisationen uppfyller de villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen för beviljande av skattemässiga fördelar.

65 I direktiv 77/799 föreskrivs nämligen en rätt för de nationella skattemyndigheterna att begära uppgifter som de inte själva kan skaffa sig. Att gemenskapslagstiftaren har använt termen ”får” i artikel 2.1 i direktiv 77/799 indikerar enligt domstolen att även om nämnda myndigheter visserligen har möjlighet att begära uppgifter från den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, föreligger det inte någon skyldighet att framställa en sådan begäran. Det ankommer på varje medlemsstat att bedöma i vilka specifika fall som uppgifter om transaktioner genomförda av skattskyldiga personer hemmahörande inom deras territorier saknas, och avgöra om dessa fall motiverar att det framställs en begäran om uppgifter till en annan medlemsstat (domen i det ovannämnda målet Twoh, punkt 32).

66 Slutligen får en medlemsstat inte heller avslå ett yrkande om skattemässiga fördelar för gåvor som skänkts till en organisation, som har hemvist och är erkänt allmännyttig i en annan medlemsstat, endast av den anledningen att skattemyndigheterna i förstnämnda medlemsstat saknar möjlighet att på plats kontrollera huruvida sådana organisationer uppfyller de krav som uppställs i deras skattelagstiftning.

67 Som den tyska regeringen förklarade under förhandlingen gäller nämligen även i förhållande till inhemska allmännyttiga organisationer att en kontroll på plats normalt inte behövs i den mån kontrollen av att de villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen i allmänhet sker genom en prövning av de uppgifter som nämnda organisationer tillhandahållit.

68 När den medlemsstat i vilken den gåvomottagande organisationen har sitt hemvist tillämpar ett system med skattemässiga fördelar i syfte att understödja verksamheten i de organisationer som är erkänt allmännyttiga, räcker det dessutom normalt sett med att gåvogivarens medlemsstat inom ramen för det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 77/799 underrättas av den andra medlemsstaten om föremålet och sättet för den kontroll som sådana organisationer har att undergå, för att skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten på ett tillräckligt precist sätt ska kunna fastställa vilka ytterligare uppgifter de behöver för prövningen av om den gåvomottagande organisationen uppfyller de villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen för beviljande av skattemässiga fördelar.

69 För övrigt gäller att om det visar sig vara svårt att kontrollera de uppgifter som den skattskyldige tillhandahåller, bland annat på grund av de begränsningar som gäller i fråga om det informationsutbyte som föreskrivs i artikel 8 i direktiv 77/799, finns det inte något som hindrar att den berörda skatteförvaltningen avslår avdragsyrkandet om den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter inte företes (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 20, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 95, samt domen i det ovannämnda målet A, punkt 58).

70 Beträffande allmännyttiga organisationer belägna i tredjeländer ska det tilläggas att det i princip är tillåtet för den beskattande medlemsstaten att inte bevilja en sådan fördel om det, bland annat på grund av att det saknas en avtalad skyldighet för detta tredjeland att tillhandahålla uppgifter, visar sig vara omöjligt att erhålla nödvändiga uppgifter från nämnda land (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet A, punkt 63).

71 Domstolen avfärdar mot denna bakgrund det argument som framförts av den tyska regeringen, av Irland och av Förenade kungarikets regering, enligt vilket det skulle strida mot proportionalitetsprincipen att tvinga gåvogivarens medlemsstat att, när en skattskyldig person begär att få omfattas av förmånen i form av avdragsrätt för gåvor som han skänkt till organisationer med hemvist i en annan medlemsstat, kontrollera eller låta kontrollera att de villkor som uppställs för inhemska allmännyttiga organisationer har uppfyllts.

72 Den andra och den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken fördelen i form av skattemässigt avdrag, när det gäller gåvor som skänkts till erkänt allmännyttiga organisationer, endast beviljas för de gåvor som skänkts till organisationer som har hemvist i den medlemsstaten, utan någon som helst möjlighet för den skattskyldige att bevisa att en gåva som skänkts till en organisation som har sitt hemvist i en annan medlemsstat uppfyller de villkor som uppställs i nämnda lagstiftning för beviljande av en sådan fördel.

Rättegångskostnader

73 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (stora avdelningen) följande:

1) När en skattskyldig person i en medlemsstat yrkar skattemässigt avdrag för gåvor som skänkts till organisationer som har sitt hemvist i en annan medlemsstat och som är erkänt allmännyttiga i sistnämnda medlemsstat, omfattas sådana gåvor av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, även om de skänkts in natura i form av förbrukningsvaror.

2) Artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken fördelen i form av skattemässigt avdrag, när det gäller gåvor som skänkts till erkänt allmännyttiga organisationer, endast beviljas för de gåvor som skänkts till organisationer som har hemvist i den medlemsstaten, utan någon som helst möjlighet för den skattskyldige att bevisa att en gåva som skänkts till en organisation som har sitt hemvist i en annan medlemsstat uppfyller de villkor som uppställs i nämnda lagstiftning för beviljande av en sådan fördel.

Underskrifter