FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 15. december 2005 [1]

I — Indledning

1. I den foreliggende sag skal Domstolen i det væsentlige tage stilling til, hvorvidt en medlemsstat med hensyn til direkte skatter, særlig hvad angår beskatningen af visse former for indenlandske indtægter, som følge af institutionens hjemsted må behandle en udenlandsk institution, som opfylder de nationale betingelser for at være en almennyttig institution, mindre gunstigt end en tilsvarende indenlandsk institution.

II — Relevante retsregler

A — *Fællesskabsretlige bestemmelser*

2. De fællesskabsretlige bestemmelser, som skal fortolkes i den foreliggende sag, er artikel 52 EF, 58 EF, 59 EF, 66 EF og 73 B EF.

B — *Nationale bestemmelser*

3. De relevante bestemmelser i den tyske lov om selskabsskat [2] (herefter »KStG«) lyder således:

»§ 2 Begrænset skattepligt

Følgende er begrænset selskabsskattepligtige:

1. Juridiske personer, personsammenslutninger og formuer, hvor hverken hjemstedet eller direktionen befinder sig på det nationale område, for så vidt angår indtægter, der oppebæres på det nationale område [...]«

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Körperschaftsteuergesetz 1996, som affattet i bekendtgørelse af 22.2.1996, BGBl. I, s. 340, BStBl. I, s. 166.

»§ 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 faktiske drift udelukkende og direkte varetager almennyttige, velgørende eller kirkelige formål (§§ 51-68 i den tyske statsskattelov (Abgabenordnung)). 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 [...]«

4. De relevante bestemmelser i den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, 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 Begrænset skattepligtig indkomst

(1) Indenlandsk indkomst, jf. den begrænsede indkomstskattepligt (§ 1, stk. 4), er

[...]

6. indtægter fra udlejning og forpagtning (§ 21), når den faste ejendom, tingsindbegreberne eller rettighederne [...] befinder sig på det nationale område [...]«

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

5. Sagsøgeren, Centro di Musicologia Walter Stauffer (herefter »institutionen«) er en italiensk institution med hjemsted i Italien.

6. Institutionen ejer en erhvervsejendom i München og oppebærer indtægter fra udleje og forpagtning heraf, som Finanzamt München (herefter »Finanzamt«) for skatteåret 1997 pålignede selskabsskat. Institutionen har hverken egne lokaler eller nogen registreret filial i Tyskland. Institutionen driver heller ikke nogen aktivitet via et tysk datterselskab. De tjenesteydelser, der leveres i forbindelse med udlejningen og forpagtningen af erhvervsejendommen, varetages af en tysk ejendomsadministration.

7. I henhold til de vedtægter, som var gældende for institutionen i det tvistede år 1997, skal institutionen udelukkende varetage formål inden for uddannelse og undervisning gennem støtte til undervisning i klassisk fremstilling af strengeinstrumenter, strygeinstrumenter, musikhistorie og musikvidenskab. Institutionen kan endvidere stifte et eller flere stipendier, der giver unge schweizere, fortrinsvis fra Bern, mulighed for ophold i Cremona i hele undervisningsperioden.

8. Den præjudicielle forelæggelse fra Bundesfinanzhof har lagt til grund, at institutionen i det omtvistede skatteår forfulgte almennyttige formål, og at den opfyldte de vedtægtsmæssige betingelser for at opnå skattefritagelse efter § 5, stk. 1, nr. 9, første punktum, i KStG, idet en delvis skattefritagelse af disse indtægter var udelukket efter § 5, stk. 1, nr. 9, andet og tredje punktum, i KStG, eftersom udlejningen ikke gik ud over rammerne for formueforvaltning, og der derfor ikke var tale om kommerciel forretningsvirksomhed.

9. Bundesfinanzhof har navnlig henvist til, at fremme af almennyttige formål ifølge § 52 i den tyske skattelov (Abgabenordnung 1977, herefter »AO 1977«) ikke forudsætter, at støtteforanstaltningerne skal komme indbyggere i Tyskland eller tyske statsborgere til gode.

10. På baggrund af førsteinstansens konstateringer er det alene fortsat uafklaret, om institutionen også opfylder kravene til den faktiske forretningsførelse, navnlig om den aktuelt anvender sine indtægter til sine skattebegunstigede, vedtægtsmæssige formål. Bundesfinanzhof overvejer at hjemvise dette spørgsmål til Finanzgericht.

11. Da institutionens hjemsted og direktion befinder sig i Italien, oppebærer den sine lejeindtægter inden for rammerne af sin begrænsede skattepligt i henhold til EStG's § 49, stk. 1, nr. 6, sammenholdt med § 21, og KStG's § 2, nr. 1, og § 8, stk. 1. Ifølge Bundesfinanzhof finder KStG's § 5, stk. 2, nr. 3 (nu KStG's § 5, stk. 2, nr. 2) derfor anvendelse, hvorefter skattefritagelsen ikke omfatter begrænset skattepligtige. Institutionen er således skattepligtig af indenlandske indtægter fra udlejning af forretningsejendommen.

12. Finanzgericht München gav ikke institutionen medhold i påstanden vedrørende den pålignede selskabsskat. Institutionen iværksatte herefter revisionsanke af afgørelsen til Bundesfinanzhof, som anser det for tvivlsomt, hvorvidt det er foreneligt med fællesskabsretten at udelukke udenlandske selskaber fra den i § 5, stk. 2, nr. 3, i KStG nævnte skattefritagelse. Bundesfinanzhof anser det for muligt, at der foreligger en tilsidesættelse af principperne om etableringsfrihed, fri udveksling af tjenesteydelser og/eller frie kapitalbevægelser.

13. Navnlig finder Bundesfinanzhof, at det i artikel 48, stk. 2, EF anførte krav for selskaber om at »arbejde med gevinst for øje« i den foreliggende sag ikke er til hinder for en anvendelse af de grundlæggende friheder. Herved forstås ikke blot gevinstmaksimering, men også enhver form for aktivitet, der går ud over dette, men som indgår i økonomisk virksomhed, såfremt de er erhvervsrettede og præsteres mod vederlag. Set på denne baggrund kan også udlejning af fast ejendom — som i tvisten i hovedsagen — have gevinst før øje i denne forstand.

14. Den forelæggende ret finder det ligeledes tvivlsomt, om en forskelsbehandling af institutioner, der er hjemmehørende på statens eget område eller uden for dette område, er begrundet i henhold til princippet om sammenhæng. Dette princip bestemmer, at skattefritagelsen er modstykket til almennyt-

tige formål. Det er ganske vist muligt, at de almennyttige formål, som varetages af en udenlandsk institution, der forfølger sine formål i udlandet, ikke kommer Tyskland til gode. Bundesfinanzhof har imidlertid påpeget, at § 52, stk. 1, i AO 1977 ikke lader den skattemæssige anerkendelse af institutionens almennyttige formål afhænge af, at den nationale almenhed støttes. Den påståede sammenhæng i den tyske skattelov mellem fordele og skattefritagelse er således betragtet ikke knyttet til et almennyttigt formål, men til spørgsmålet om fuld eller begrænset skattepligt eller til den pågældende institutions indenlandske/udenlandske hjemsted, hvilket ifølge Bundesfinanzhof ikke er konsekvent.

15. Ved kendelse af 14. juli 2004 har Bundesfinanzhof 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?«

IV — Det præjudicielle spørgsmål

16. I første omgang skal anvendeligheden af de grundlæggende friheder behandles som følge af tvisten om den pågældende institutions almennyttige karakter (A). Efterfølgende skal det undersøges, hvilken grundlæggende frihed der kan finde anvendelse i forbindelse med indtægter fra udlejning af fast ejendom, som er beliggende i en anden medlemsstat end etableringsmedlemsstaten (B). Når disse indledende spørgsmål af afklaret, skal spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en begrænsning af en eventuelt anvendelig grundlæggende frihed undersøges (C). Såfremt det fastslås, at der foreligger en i relation til fællesskabsretten relevant begrænsning af en eller flere grundlæggende friheder, skal eventuelle begrundelser herfor undersøges (D).

A — *Den principielle anvendelse af de grundlæggende friheder*

1. Parternes væsentligste argumenter

17. Den *tyske regering* mener, at de grundlæggende friheder slet ikke finder anvendelse, eftersom de tyske skattebestemmelser vedrørende almennyttige institutioner har et socialt sigte. I henhold til Domstolens praksis

finder sådanne bestemmelser kun anvendelse på udenlandske fællesskabsborgere, når der findes en tilstrækkelig snæver tilknytning mellem fællesskabsborgeren og den pågældende medlemsstat, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag.

18. Det revisionsindstævnte *Finanzamt* har tilføjet, at lovgivningen om institutioner er et kulturpolitisk anliggende, som EU ikke må gribe harmoniserende ind i. Noget tilsvarende gælder for uddannelsespolitikken.

19. *Irlands Chief State Solicitor* har hovedsageligt gjort gældende, at EF-traktatens bestemmelser, som beskytter og garanterer de fire grundlæggende friheder, ikke må have nogen indflydelse på virkningen af en anerkendelse af almennyttighed i skattemæssig henseende i en medlemsstat. Derudover er anvendeligheden af de grundlæggende friheder betinget af, at institutionen driver økonomisk virksomhed med gevinst for øje.

20. *Kommissionen* har heroverfor påpeget, at den socialpolitiske begrundelse for de omtvistede skattebestemmelser ikke er til hinder for, at EF-traktaten finder anvendelse. *Institutionen* har endvidere bemærket, at den manglende harmonisering på fællesskabsniveau af de almennyttige bestemmelser og skattebestemmelserne ikke undtager disse fra de grundlæggende friheders anvendelsesområde. Ifølge Domstolens praksis skal medlemsstaterne også overholde de grundlæggende friheder ved udøvelsen af de lovgivningsmæssige kompetencer, som de fortsat har.

2. Stillingtagen

21. Indledningsvis skal jeg bemærke, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at selv om direkte beskatning som sådan ikke henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten [3].

22. Den socialpolitiske målsætning med den omtvistede nationale bestemmelse, som den tyske regering har påberåbt sig, er heller ikke til hinder for, at de grundlæggende friheder principielt finder anvendelse. Kommissionen har ifølge min opfattelse med rette påpeget, at undtagelsesbestemmelsen i KStG's § 5, stk. 1, nr. 9, ikke er udtryk for en social fordel, men derimod udgør en socialpolitisk motiveret skattemæssig undtagelsesbestemmelse.

3 — Jf. navnlig dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, og af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19.

23. Selv hvis det antages, at den pågældende bestemmelse, således som den tyske regering også anfører, skal kvalificeres som en social fordel — hvilket ikke er tilfældet — skal det påpeges, at Domstolen har fastslået at fællesskabsretten principielt også finder anvendelse på dette område: I dommene af 28. april 1998 i Decker-sagen [4] og Kohll-sagen [5] fastslog Domstolen, at »i mangel af en harmonisering på fællesskabsniveau tilkommer det følgelig hver medlemsstat i lovgivningen dels at fastsætte vilkårene for retten eller forpligtelsen til at blive tilsluttet en social sikringsordning, dels de betingelser, som en person skal opfylde for at være berettiget til ydelser«, men at »[...] medlemsstaterne imidlertid [skal] overholde fællesskabsretten ved udøvelsen af denne kompetence«, således »at den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser vedrører den sociale sikring [...] følgelig ikke [kan] udelukke anvendelsen af traktatens artikel 59 og 60«. Jeg fastholder således den analyse [6], som jeg har redegjort for i mit forslag til afgørelse af 12. maj 2005 i Blanckaert-sagen, og herefter fællesskabsretten principielt skal overholdes, hvad enten en bestemmelse kvalificeres som en skatteretlig eller en socialretlig bestemmelse.

24. Den omstændighed, at en institution medvirker til at virkeliggøre socialpolitiske mål, udelukker principielt ikke, at fællesskabsretten finder anvendelse. Det afgørende er derimod, om institutionen i den forbindelse udøver økonomisk virksomhed [7].

25. Herefter skal det undersøges, hvilken grundlæggende frihed der finder anvendelse.

B — *De relevante grundlæggende friheder*

1. Parternes væsentligste argumenter

26. *Institutionen* mener, at den virksomhed, som ejendomsadministrationen udøver i forbindelse med varetagelsen af institutionens faste ejendom, skal anses for at udgøre institutionens permanente tilstedeværelse på tysk område. Forvaltningen af institutionens ejendom er derfor omfattet af den frie etableringsret. Såfremt Domstolen ikke måtte dele denne opfattelse, skal institutionens virksomhed betragtes med udgangspunkt i den frie udveksling af tjenesteydelser, eftersom institutionen leverer en grænseoverskridende tjenesteydelse mod vederlag.

4 — Sag C-120/95, Sml. I, s. 1831, præmis 22 ff.

5 — Sag C-158/96, Sml. I, s. 1931, præmis 18 ff.

6 — Punkt 65 i nævnte forslag til afgørelse, dom af 8.9.2005, sag C-512/03, Sml. I, s. 7685.

7 — Domstolen lagde tydeligvis dette til grund, da den i sin dom af 22.5.2003, sag C-355/00, Freskot, Sml. I, s. 5263, fastslog, at en eventuel hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser som følge af en obligatorisk forsikring i givet fald kan retfærdiggøres i dette systems socialpolitiske målsætninger. Se også forslaget til afgørelse fra generaladvokat Poiares Maduro af 10.11.2005 i den verserende sag C-205/03 P, FENIN, om anvendelsen af virksomhedsbegrebet på institutioner, der varetager et nationalt sundhedssystem.

Under alle omstændigheder er institutionens økonomiske virksomhed omfattet af de frie kapitalbevægelser. Bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdam-traktaten) [8] opstiller således en nomenklatur over kapitalbevægelser, og indtægter vedrørende fast ejendom klassificeres som kapitalbevægelser i henhold til bilagets punkt II, litra A), som nævner valutaudlændinges investeringer i fast ejendom i indlandet. I de forklarende bemærkninger til denne nomenklatur defineres sådanne investeringer i fast ejendom som privatpersoners køb af fast ejendom og byggegrunde samt opførelse af ejendomme i erhvervsmæssigt eller personligt øjemed.

27. *Kommissionen* mener derimod, at princippet om fri udveksling af tjenesteydelser ikke finder anvendelse. Institutionen leverer ganske vist en grænseoverskridende tjenesteydelse mod vederlag, men retten til fri udveksling af tjenesteydelser er subsidiær i forhold til det i den foreliggende sag relevante princip om de frie kapitalbevægelser. I modsætning til institutionens opfattelse har Kommissionen endvidere anført, at den foreliggende sag ikke er omfattet af det materielle anvendelsesområde for etableringsfriheden, eftersom udlejningen af den i Tyskland beliggende faste ejendom ikke går ud over rammerne for formueforvaltning og således ikke udgør en økonomisk virksomhed i henhold til reglerne om etableringsfriheden.

28. Det revisionsindstævnte *Finanzamt, Det Forenede Kongeriges regering* og — subsidiært — *den tyske regering* samt *Irlands Chief State Solicitor* har derimod gjort gældende, at artikel 58 EF skal fortolkes således, at artikel 52 EF og 59 EF ikke finder anvendelse på de institutioner, af hvis vedtægter det fremgår, at de ikke arbejder med gevinst for øje, uanset om de udøver økonomisk virksomhed eller ej. Det Forenede Kongeriges regering mener, at dette synspunkt bekræftes af dom af 21. marts 2002, Kennemer Golf-sagen [9], og har tilføjet, at Domstolen tog afstand fra det i denne henseende afvigende forslag til afgørelse fra generaladvokat Cosmas af 28. januar 1999 i sagen Kommissionen mod Belgien [10].

29. Finanzamt har i denne sammenhæng anført, at begrebet »arbejde med gevinst for øje« i artikel 58, stk. 2, EF skal fortolkes således, at det går ud over den blotte optræden som erhvervsdrivende, idet det vedrører den pågældende organisations indre struktur. Den afgørende faktor er, om institutionen i henhold til sin målsætning og sine vedtægter også tilstræber at opnå en positiv indkomst. Artikel 58, stk. 2, EF giver medlemsstaterne mulighed for at forhindre den konkurrenceforvridning, som kunne opstå, hvis institutioner, der ikke arbejder med gevinst for øje, konkurrerer med virksomheder.

8 — EFT L 178, s. 5.

9 — Sag C-174/00, Sml. I, s. 3293.

10 — Dom af 29.6.1999, sag C-172/98, Sml. I, s. 3999.

30. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er der i de af den nationale ret fastslåede faktiske omstændigheder intet, der tyder på, at de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 73 B EF er berørt.

31. Den *italienske regering* mener derimod, at den foreliggende sag er direkte omfattet af EF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden og retten til fri udveksling af tjenesteydelser. De omtvistede tyske bestemmelser strider tillige mod princippet om de frie kapitalbevægelser, eftersom de kan afholde juridiske personer, der ikke er hjemmehørende i Tyskland, fra at foretage investeringer i denne medlemsstat.

2. Stillingtagen

a) Indledende bemærkninger

32. Bundesfinanzhof har i sit præjudicielle spørgsmål henvist til traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheden, retten til fri udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser. Eftersom retten til fri udveksling af tjenesteydelser efter artikel 50, stk. 1, EF er subsidiær i forhold til de to øvrige grundlæggende friheder, skal førstnævnte frihed kun undersøges, såfremt hverken etableringsfriheden eller princippet om de frie kapitalbevægelser finder anvendelse i den foreliggende sag.

33. Hvad angår etableringsfriheden skal jeg indledningsvis bemærke, at parterne på udførlig vis er fremkommet med kommentarer vedrørende fortolkningen af artikel 48, stk. 2, EF, for så vidt som denne bestemmelse udelukker privatretlige personer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fra det personelle anvendelsesområde for etableringsfriheden og — sammenholdt med artikel 55 EF — fra retten til fri udveksling af tjenesteydelser. Det skal imidlertid kun undersøges, hvorvidt og i hvilket omfang en almennyttig institution arbejder med gevinst for øje, hvis institutionens omtvistede udlejningsvirksomhed er omfattet af det materielle anvendelsesområde for etableringsfriheden.

34. Det skal derfor først og fremmest undersøges, om den omtvistede nationale bestemmelse skal vurderes i forhold til etableringsfriheden og/eller princippet om frie kapitalbevægelser. Hvis den virksomhed, som institutionen udøver i Tyskland, måtte være omfattet af det materielle anvendelsesområde for den ene eller begge disse friheder, skal det afslutningsvis undersøges, om institutionen er omfattet af den pågældende friheds personelle anvendelsesområde.

b) Afgrænsning mellem etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser

35. Der er mellem bestemmelserne om etableringsfriheden og bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser en tæt sammenhæng, som allerede fremgår af de gensidige forbehold i artikel 58, stk. 2, EF og artikel 43, stk. 2, EF.

36. Afgrænsningen af disse to grundlæggende friheder har allerede været genstand for en række af Domstolens afgørelser. I sin nuværende praksis lægger Domstolen til grund, at etableringsfriheden og princippet om de frie kapitalbevægelser er parallelt anvendelige. Denne retspraksis bygger på en forudsætning om, at bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser kun udelukker en parallel anvendelse af de øvrige grundlæggende friheder, når der er tale om foranstaltninger, der specifikt regulerer kapitalstrømmene. Hvis kapitalstrømmene imidlertid kun indirekte berøres af, at udøvelsen af en økonomisk aktivitet i en anden medlemsstat vanskeliggøres, er den for den pågældende økonomiske aktivitet gældende grundlæggende frihed under alle omstændigheder også relevant [11].

11 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 34, og af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955.

37. Princippet om de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden overlapper især hinanden, når nationale bestemmelser vedrører direkte investeringer, f.eks. i form af kapitalandele [12] eller køb af fast ejendom med henblik på at udøve grænseoverskridende økonomisk aktivitet [13].

38. På den ene side følger det af artikel 44, stk. 2, litra e), EF, at etableringsfriheden også omfatter en ret til at erhverve de hertil nødvendige erhvervsejendomme. På den anden side udgør investeringer i fast ejendom en kapitalbevægelse i henhold til nomenklaturen for kapitalbevægelser i bilag I til direktiv 88/361, og eftersom denne nomenklatur i henhold til Domstolens praksis er vejledende for definitionen af begrebet »kapitalbevægelser« i artikel 56 ff. EF [14], er investeringer i fast ejendom også omfattet af

12 — Jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, og af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071.

13 — Jf. dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Konle, Sml. I, s. 3099. Se også dom af 13.7.2000, sag C-423/98, Albore, Sml. I, s. 5965, hvor bevæggrundene for købers erhvervelse af den faste ejendom ikke blev tillagt den store betydning.

14 — Jf. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21: »Da EF-traktatens artikel 73 B [nu artikel 56 EF] imidlertid 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, som i mellemtiden er aflost af EF-traktatens artikel 73 B ff. — bevarer den nomenklatur for kapitalbevægelser, som er indeholdt i direktivets bilag, den vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet kapitalbevægelser, som den havde, for disse bestemmelser trådte i kraft, idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen, ikke er udtømmende.«

anvendelsesområdet for de frie kapitalbevægelser.

39. De af Domstolen udarbejdede afgrænsningskriterier kan med hensyn til et eventuelt konkurrenceforhold mellem de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden sammenfattes således:

(1) Ved grænseoverskridende erhvervelse af fast ejendom er der principielt altid tale om en kapitalinvestering, som uanset grunden til erhvervelsen er beskyttet af bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser [15].

(2) I det omfang erhvervelse af fast ejendom sker som et nødvendigt led i en vedvarende udøvelse af erhvervsvirksomhed i en anden medlemsstat, er denne erhvervelse samtidig omfattet af etableringsfriheden [16] [17].

40. Det skal på denne baggrund undersøges, om den i hovedsagen omtvistede valutaudlændings erhvervelse af fast ejendom — vurderet ud fra de ovenfor anførte afgrænsningskriterier — er omfattet af det materielle anvendelsesområde for de frie kapitalbevægelser og/eller retten til fri etablering.

i) Det materielle anvendelsesområde for princippet om de frie kapitalbevægelser

41. Den foreliggende sag er omfattet af det materielle anvendelsesområde for princippet om de frie kapitalbevægelser, eftersom den i

15 — Albore-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 14. I denne henseende må dom af 14.1.1988, sag 63/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 29, og af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461, formentlig anses for forældede. Sagerne vedrørte nationale bestemmelser, som forbød visse statsborgere fra andre medlemsstater at erhverve fast ejendom i visse nationale områder. Domstolen fastslog, at sådanne bestemmelser var i strid med etableringsfriheden. Dette skete imidlertid på et tidspunkt, hvor traktatens bestemmelser om retten til frie kapitalbevægelser endnu ikke var umiddelbart anvendelige.

16 — Konle-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 16 og 22. Også generaladvokat Alber kommer til denne konklusion i sit forslag til afgørelse i Baars-sagen, dommen nævnt ovenfor i fodnote 12, punkt 26-30, i hvilken forbindelse generaladvokaten betragter direkte investeringer og investeringer i fast ejendom under ét og således indfører kriteriet om umiddelbarhed. Jf. i samme retning også: C. Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit, Artikel 56 EG*, punkt 126-129, B. Schäfers, *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, s. 316, J. Bröhmer i C. Calliess/M. Ruffert (udgiver), *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Artikel 56 EG*, punkt 22-25, og Randelzhofer/Forsthoff i Grabitz/Hilf, *EGV, Artikel 43 EG*, punkt 28-31.

17 — Jf. senest Blanckaert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 30 ff. Sagsøgeren i hovedsagen havde i denne sag erhvervet en ferielejlighed i udlandet. Beskatningen af fiktive lejeindtægter i forbindelse med denne ferielejlighed blev undersøgt på baggrund af retten til frie kapitalbevægelser og ikke på baggrund af bestemmelserne om etableringsfrihed.

Italien beliggende institution har erhvervet fast ejendom i Tyskland, og eftersom valutaudlændinges erhvervelse af fast ejendom i indlandet udgør en kapitalbevægelse i henhold til artikel 1 i direktiv 88/361 og dette direktivs nomenklatur for kapitalbevægelser [18].

— Hvorvidt der er tale om vedvarende selvstændig erhvervsvirksomhed

44. Det skal i første omgang undersøges, om udlejning af en fast ejendom — således som det er tilfældet i hovedsagen — overhovedet udgør en økonomisk virksomhed.

ii) Det materielle anvendelsesområde for etableringsfriheden

45. Kommissionen har i sine bemærkninger anført, at dette ikke er tilfældet, idet udlejning af fast ejendom ifølge tysk ret ikke går ud over rammerne for formueforvaltning og dermed ikke udgør en selvstændig økonomisk virksomhed.

42. For at det materielle anvendelsesområde for etableringsfriheden skal kunne anvendes parallelt med anvendelsesområdet for princippet om de frie kapitalbevægelser, skal institutionen anvende den i Tyskland beliggende faste ejendom som en fast indretning til udøvelse af økonomisk aktivitet [19].

46. Denne opfattelse kan ikke tiltrædes. Udlejning af fast ejendom udgør ifølge § 14 i AO 1977 ganske vist kun formueforvaltning og ikke økonomisk virksomhed. Fortolkningen af et fællesskabsretligt begreb kan imidlertid principielt ikke afhænge af nationale bestemmelser. Den omstændighed, at der ikke er nogen sammenhæng mellem denne bestemmelses indhold og formål på den ene side og den grundlæggende ret til fri etablering, som her skal fortolkes, på den anden side, taler også imod en anvendelse af de tyske skattebestemmelser.

43. Det må i denne forbindelse understreges, at den i Tyskland erhvervede faste ejendom udlejes af institutionen og ikke føjes til en allerede bestående etablering, men derimod er stedet for institutionens hovedvirke i Tyskland [20].

18 — Jf. ovenfor, punkt 38.

19 — Domstolen har i sin faste praksis defineret begrebet »etablering« som den faktiske udøvelse af en økonomisk aktivitet ved hjælp af en fast indretning i en anden medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum. (jf. eksempelvis dom af 25.7.1991, sag C-221/89, Factortame, Sml. I, s. 3905, præmis 20).

20 — I Konle-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 13, havde sagsøgeren i hovedsagen derimod til hensigt at anvende den — i udlandet erhvervede — faste ejendom som hovedsæde for den erhvervsvirksomhed, som han allerede udøvede i Tyskland.

47. § 14 i AO 1977 synes således at have til formål at sikre en skatteretlig begunstigelse af de normalt beskedne indtægter fra udlej-

ning af fast ejendom i forhold til indtægter fra erhvervsmæssig virksomhed. Etableringsfriheden har derimod til formål at beskytte enhver erhvervsdrivende i fællesmarkedet imod forskelsbehandling, uanset omfanget af den økonomiske virksomhed, som ligger til grund herfor, medmindre der er tale om en fuldstændig uvæsentlig og underordnet virksomhed. Jo videre begrebet »erhvervsvirksomhed« fortolkes i fællesskabsretten, desto større er kredsen af begunstigede, hvorfor den af Domstolen anerkendte vide fortolkning af begrebet »erhvervsvirksomhed« på denne baggrund ikke er overraskende [21].

48. Således kan også juridiske personer, der som i den foreliggende sag arbejder uden gevinstmaksimering for øje, udøve erhvervsvirksomhed [22]. Selv om institutionen som en almennyttig institution ikke har haft til hensigt at opnå en gevinstmaksimering ved udlejning af den faste ejendom, udgør udlejningsvirksomheden en aktivitet, der udføres mod vederlag, hvorfor der er tale om en ikke helt ubetydelig deltagelse i erhvervslivet. Som følge heraf er der i forbindelse med udlejningen af den faste ejendom i München tale om en selvstændig økonomisk virksomhed i henhold til princippet om etableringsfrihed.

49. Kriteriet om varighed er således også opfyldt.

— Hvorvidt der er tale om en fast indretning

50. Institutionen har ingen egne kontorlokaler og dermed ikke nogen fast indretning i Tyskland. De tjenesteydelser, som udføres i forbindelse med udlejningen af den faste ejendom, varetages i henhold til de foreliggende oplysninger af en tysk ejendomsadministration. Spørgsmålet er således, om den virksomhed, som ejendomsadministrationen udøver, kan tillægges institutionen som en fast indretning.

51. I den såkaldte forsikringsdom [23] har Domstolen fastslået, at en virksomhed, der i en anden medlemsstat opretholder en permanent tilstedeværelse, er omfattet af traktatens bestemmelser om etableringsretten, også selv om denne tilstedeværelse består i, at selskabet blot opretter et kontor, der drives af selskabets eget personale, eller i, at en selvstændig person får fuldmagt til permanent at repræsentere selskabet på samme måde som et agentur.

52. I sådanne tilfælde kræves det imidlertid, at en sådan selvstændig person er knyttet eksklusivt eller i helt overvejende grad til sin ordregiver, således at denne person er involveret i udførelsen af kontrakterne og ikke samtidig arbejder for en konkurrerende

21 — Jf. eksempelvis dom af 12.12.1974, sag 36/74, Walrave og Koch, Sml. s. 1405, præmis 4.

22 — Dom af 12.2.1987, sag 221/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 719, og af 17.6.1997, sag C-70/95, Sodemare m.fl., Sml. I, s. 3395.

23 — Dom af 4.12.1986, sag 205/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755, præmis 21.

virksomhed [24]. Kun hvis den selvstændige person på denne måde er begrænset i sin egen erhvervsmæssige frihed, skal den erhvervsdrivende, som han repræsenterer, anses for at være etableret i værtsstaten.

53. Domstolen har ikke haft anledning til at anvende disse kriterier på andre tilfælde, muligvis som følge af de særlige forhold, der gælder inden for forsikringsbranchen, hvorfor kriteriernes almene gyldighed kan forekomme tvivlsomme [25].

54. Under alle omstændigheder må det fortsat fastholdes, at en ejendomsadministration under alle omstændigheder handler på vegne af en række forskellige ejere og derfor ikke opfylder de ovenfor anførte kriterier, hvorfor udlejningsvirksomheden ikke kan tillægges institutionen.

55. Etableringsfriheden er således ikke anvendelig i den foreliggende sag, fordi institutionen ikke har en fast indretning på tysk område.

c) Vedrørende det personelle anvendelsesområde for princippet om de frie kapitalbevægelser

56. Anvendeligheden af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser afhænger imidlertid også af, om institutionen som almennyttig institution i henhold til italiensk ret er omfattet af det personelle anvendelsesområde for disse bestemmelser. Svaret på dette spørgsmål afhænger igen af, i hvilken udstrækning en almennyttig institution som den i hovedsagen omhandlede tilhører kredsen af dem, der er omfattet af princippet om de frie kapitalbevægelser.

57. En institution kan uanset den fællesskabsretlige kvalificering af udlejningsvirksomheden i det enkelte tilfælde udelukkes fra det personelle anvendelsesområde for princippet om de frie kapitalbevægelser. Dette kan eksempelvis følge af en i givet fald analog anvendelse af artikel 48, stk. 2, EF, nemlig når det ud fra institutionens almennyttige karakter kan udledes, at denne ikke arbejder med gevinst for øje.

58. I henhold til sin ordlyd finder artikel 48 EF anvendelse på kapitlet om etableringsretten i EF-traktaten. Artikel 48 EF finder som følge af henvisningen i artikel 55 EF ligeledes anvendelse på den frie udveksling af tjenesteydelser. Traktatens bestemmelser om

24 — Jf. i denne henseende Tiedje/Trobergs bemærkninger i: Von der Groeben/Schwarze, *Artikel 43*, punkt 44-46, og Von Randelzhofer/Forsthoffs bemærkninger i: Grabitz, *Artikel 43*, punkt 59 og den deri nævnte praksis.

25 — I modsætning til, hvad der gør sig gældende inden for andre erhvervsgrene, er en forsikringsmægler ofte med til at udforme indholdet af forsikringsproduktet.

de frie kapitalbevægelser indeholder derimod ikke en sådan henvisning. EF-traktatens ordlyd og opbygning taler altså for, at det personelle anvendelsesområde for de frie kapitalbevægelser ikke er underlagt begrænsningerne i henhold til artikel 48, stk. 2, EF.

59. Den deraf følgende uanvendelighed af artikel 48 EF med hensyn til de frie kapitalbevægelser er i overensstemmelse med karakteren af denne grundlæggende frihed, som er en objektrelateret og ikke en personrelateret frihed. Den frie bevægelighed for kapital er således ikke knyttet til den erhvervsdrivendes person.

60. En nyere dom fra Domstolen har efter min opfattelse bekræftet, at de frie kapitalbevægelser har karakter af en objektrelateret frihed: I dom af 11. december 2003 i sagen Arvingerne efter Barbier [26] vedrørende arveafgift i Nederlandene i en sag, hvor arveladeren af ikke-økonomiske årsager havde flyttet sin bopæl fra Nederlandene til Belgien for derefter at erhverve fast ejendom i Nederlandene, ønskede den forelæggende ret i det væsentlige bl.a. oplyst, om en anvendelse af princippet om de frie kapitalbevægelser var afhængig af, om der forelå en grænseoverskridende økonomisk aktivitet.

26 — Sag C-364/01, Sml. I, s. 15013.

Domstolen begrænsede sig til at fastslå, at investeringer i fast ejendom samt erhvervelse af fast ejendom ved arv er omfattet af princippet om de frie kapitalbevægelser, uden at den sondrede, alt efter hvem der påberåbte sig denne frihed.

61. Det skal således fastslås, at hovedsagen er omfattet af det personelle anvendelsesområde for princippet om de frie kapitalbevægelser, uanset om institutionen arbejder med gevinst for øje, jf. artikel 48, stk. 2, EF, eller ej.

C — *Hvorvidt der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser*

1. Parternes væsentligste argumenter

62. *Kommissionen*, den *italienske regering* og *institutionen* mener, at der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser, idet den italienske institution er ringere stillet end en tilsvarende almennyttig institution med hjemsted i Tyskland. Disse to institutioners sammenlignelighed fremgår af, at

begge institutioner bortset fra den skattemæssige fordel behandles ens i alle skattemæssige henseender.

63. *Kommissionen* har gjort gældende, at den italienske institutions udlejningsindtægter ville have været fritaget for indkomstskat, hvis institutionen havde haft hjemsted i Tyskland. Kun fordi institutionen har sit sæde i Italien og således er begrænset skattepligtig i Tyskland, nægtes institutionen denne skattemæssige fordel. Denne indirekte begrænsning indebærer, at juridiske personer med hjemsted i en anden medlemsstat afholdes fra at investere deres kapital i Tyskland.

64. *Det Forenede Kongeriges regering* har derimod gjort gældende, at institutioner, der er anerkendt som almennyttige i henhold til italiensk ret, ikke kan sammenlignes med institutioner, der er anerkendt som almennyttige i henhold til tysk ret, eftersom kravene til almennyttighed er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat.

65. Den *tyske regering* har tilføjet, at medlemsstaterne kan anvende forskellene i de nationale retsordener til at indføre differentierede ordninger, som er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Dertil kommer, at kun indenlandske almennyttige institutioner er involveret i det sociale liv i værtsmedlemsstaten, hvilket udgør en objektiv forskel i forhold til udenlandske almennyttige institutioner.

66. *Finanzamt* mener, at beskatningen af institutionen heller ikke er til hinder for, at denne investerer i Forbundsrepublikken, eftersom alle medlemsstater foretager indkomstbeskatning.

67. Endelig har *institutionen* gjort gældende, at det følger af mestbegunstigelsesprincippet, at de gunstige skattebestemmelser i dobbeltbeskatningsaftalen med De Forenede Stater også må finde anvendelse på institutionen, idet den ellers ville stå over for en begrænsning af sin ret med hensyn til gennemførelsen af frie kapitalbevægelser. Ifølge institutionen består denne begrænsning i, at den italienske institution, som i Tyskland befinder sig i samme situation som en amerikansk almennyttig institution, der oppebærer indtægter fra udlejning i indlandet, imidlertid som følge af beskatningen er ringere stillet end den amerikanske institution, der ikke beskattes.

2. Stillingtagen

a) Systematikken i de frie kapitalbevægelser

68. I den foreliggende sag skal det undersøges, om beskatningen af en begrænset

skattepligtig almennyttig institution fra en anden medlemsstat udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

69. De frie kapitalbevægelser adskiller sig under alle omstændigheder i sin formulering fra de øvrige grundlæggende frihedsrettigheder, i det omfang denne frihed ifølge ordlyden af artikel 56 EF indeholder et generelt forbud mod restriktioner, idet dette forbud dog ikke berører medlemsstaternes ret til at anvende skatteretlige bestemmelser, som sondrer mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret [artikel 58, stk. 1, litra a), EF].

70. I henhold til Domstolens praksis betyder dette imidlertid ikke, at medlemsstaterne har ret til at foretage mere omfattende restriktioner af anvendelsesområdet for de frie kapitalbevægelser end af anvendelsesområdet for de øvrige grundlæggende friheder.

71. Først i Manninen-dommen [27] fik Domstolen lejlighed til at prøve medlemsstaternes principielle kompetence vedrørende direkte skatter på grundlag af artikel 56 EF og 58 EF. Domstolen fastslog heri, at artikel 58 EF kun tillader en skattelovgivning at sondre mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret, hvis den forskellige behandling er begrundet i en faktisk forskel, eller hvis den forskellige behandling af sammenlignelige situationer er begrundet i tvingende almene hensyn. Herudover må den forskellige behandling for at være berettiget ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning, hvilket indebærer, at der i sidste instans skal sondres mellem en lovlig forskelsbehandling, jf. artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og en ulovlig vilkårlig forskelsbehandling, jf. artikel 58, stk. 3, EF.

72. Selv om disse konstateringer allerede antyder, at Domstolen i forbindelse med de frie kapitalbevægelser anvender de samme principper som ved de øvrige grundlæggende friheder, blev denne parallelle anvendelse først klart fastslået i dom af 5. juli 2005 i D-sagen [28], idet Domstolen heri overførte sin retspraksis vedrørende begrænsningerne af retten til fri bevægelighed, etableringsfrihed og fri udveksling af tjenesteydelser inden for direkte skatter til de frie kapitalbevægelser.

73. I det efterfølgende skal ovennævnte retspraksis undersøges nærmere. I henhold hertil forbyder de grundlæggende friheder ikke blot åbenbar forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men desuden enhver

27 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

28 — Sag C-376/03, Sml. I, s. 5821.

form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre sondringskriterier reelt fører til samme resultat. De grundlæggende friheder indeholder således et forbud mod forskelsbehandling, som skal forhindre, at der uden begrundelse anvendes forskellige regler på sammenlignelige situationer eller de samme regler på forskellige situationer.

74. Hvad angår en eventuel forskelsbehandling i national skatteret mellem hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer har Domstolen understreget, at der er risiko for, at en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter en skattemæssig begunstigelse er forbeholdt hjemmehørende personer, vil have en negativ indvirkning på statsborgere fra andre medlemsstater, eftersom ikke-hjemmehørende personer typisk er udlændinge, hvorfor sådanne bestemmelser dermed kan udgøre en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

75. Domstolen har i sager, som vedrørte indkomstbeskatning af fysiske personer [29], for det første fastslået, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer i en bestemt stat som regel ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, eftersom der vil være objektive forskelle såvel med hensyn til indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold.

76. En forskellig behandling af disse to grupper kan imidlertid, når der er tale om en skattemæssig fordel, som ikke gives til ikke-hjemmehørende personer, betragtes som forskelsbehandling i henhold til traktaten, når der ikke er nogen objektive forskelle mellem de to grupper, der kan begrunde en sådan forskellig behandling.

77. Vurderingen af, om der foreligger en sådan objektiv forskel, skal frem for alt baseres på, hvorvidt den pågældende ikke-hjemmehørende person oppebærer hovedparten af sine indtægter i beskæftigelses- eller bopælsmedlemsstaten [30].

b) Vedrørende restriktioner for de frie kapitalbevægelser i hovedsagen

78. I tysk ret er almennyttige juridiske personer i henhold til KStG's § 5, stk. 1, nr. 9, første punktum, fritaget for selskabsskat. I henhold til samme paragrafs stk. 2 gælder denne fritagelse imidlertid ikke

29 — Hvad angår direkte skatter omfatter Domstolens praksis såvel fysiske som juridiske personer. Retspraksis vedrørende disse to grupper følger ganske vist generelt de samme principper; dog findes der nogle materielle forskelle, som har indflydelse på den retlige behandling af de to grupper, f.eks. sammenhængen mellem bopæl og anvendelig ret, jf. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, »avoir fiscal«, Sml. s. 273, præmis 18.

30 — Jf. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3.

for begrænset skattepligtige. Ifølge KStG's § 2, nr. 1, er juridiske personer begrænset skattepligtige med hensyn til deres indenlandske indkomst, når disse hverken har deres direktion eller hjemsted på det nationale område. Heraf fremgår, at udenlandske almennyttige juridiske personer, der som i den foreliggende sag oppebærer indtægter på det nationale område, til forskel fra en almennyttig indenlandsk juridisk person ikke er fritaget for selskabsskat hvad angår disse indtægter.

79. Dette indebærer, at en udenlandsk almennyttig juridisk person behandles ringere end en indenlandsk. Denne ordning er ganske vist ikke knyttet direkte til institutionens hjemsted, men derimod til den begrænsede skattepligt, hvilket imidlertid indirekte som følge af KStG's § 2, nr. 1, fører til samme resultat: Hvis den almennyttige institution havde haft hjemsted i Tyskland og ikke i en anden medlemsstat, ville den have været fuldt skattepligtig og dermed fritaget for selskabsbeskatning af indtægterne fra udlejningen af den faste ejendom. Kun fordi institutionen har sit hjemsted i en anden europæisk medlemsstat og dermed er begrænset skattepligtig, nægtes institutionen denne skattemæssige fordel.

80. Den omtvistede nationale skattelovgivning vedrører ganske vist ikke direkte investeringer i form af investeringer i fast ejendom i en anden medlemsstat, som er omfattet af de frie kapitalbevægelser. Ånden bag og formålet med at foretage en investering består jo netop i at nyde frugterne — her i form af lejeindtægter — heraf. Som følge af den mindre gunstige beskatning af lejeindtægter, som en institution med hjemsted i udlandet oppebærer — under henvisning til dennes begrænsede skattepligt — indebærer den omtvistede lovgivning således en forringelse af rammebetingelserne for investeringer fra udenlandske investorer i forhold til tilsvarende investeringer foretaget af en indenlandsk juridisk person. Der er altså tale om en indirekte restriktion for de frie kapitalbevægelser, hvilket ifølge Domstolens praksis er tilstrækkelig til, at det kan fastslås, at der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser [31].

D — *Hvorvidt der foreligger en vilkårlig forskelsbehandling*

1. Parternes væsentligste argumenter

81. Ifølge *institutionen* er der risiko for, at sondringskriteriet med hensyn til den begrænsede skattepligt især vil være til ulempe for juridiske personer med hjemsted i andre medlemsstater. Den heraf følgende forskelsbehandling er ikke begrundet. Den

31 — Jf. i denne henseende Verkooijen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 34 ff.

omstændighed, at udlejningsindtægterne for en begrænset skattepligtig almennyttig institution i Tyskland i skattemæssig henseende stilles ringere, kan desuden medføre, at en investering i fast ejendom i Tyskland, der foretages med henblik på udlejning, bliver betydelig mindre attraktiv end en tilsvarende investering i fast ejendom i Italien.

82. Endelig har institutionen anført, at Tyskland har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med to medlemsstater, nemlig Frankrig og Sverige, som giver ikke-hjemmehørende almennyttige juridiske personer særlige fordele, såsom fritagelse for beskatning af dødsboer og fritagelse for arve- og gaveafgift. Tyskland har ligeledes indgået en aftale med De Forenede Stater, som indeholder bestemmelser om fritagelse for indkomstskat. I denne henseende har institutionen henvist til Domstolens dom af 21. september 1999 i Saint-Gobain-sagen [32], hvorefter eventuelle finansielle ulemper, der måtte opstå for Tyskland som følge af en bevilget indkomstskattefritagelse, således som den tysk-amerikanske aftale fastsætter, ikke kan begrunde et indgreb i de grundlæggende friheder.

83. *Finanzamt* mener derimod, at det ikke strider mod fællesskabsretten at nægte en begrænset skattepligtig institution skattefritagelse. Den skattemæssige fordel, som bevilges en almennyttig institution, kompenseres nemlig gennem en aflastning af statens finanser. Sædvanligvis er de ydelser, som leveres af almennyttige institutioner med hjemsted uden for Tyskland, rettet mod udlandet, hvorfor de således ikke aflaster det tyske statsbudget. For det andet kan den situation, som begrænset og fuldt skattepligtige personer befinder sig i, heller ikke sammenlignes med hensyn til direkte skatter. Endelig har de tyske skattemyndigheder kun begrænset mulighed for at kontrollere, at almennyttige institutioner med hjemsted i udlandet rent faktisk opfylder deres vedtægtsbestemte formål.

84. Ifølge *den tyske regering* indebærer de tyske bestemmelser ikke en forskelsbehandling af udenlandske juridiske personer. I tilfælde af, at der alligevel måtte foreligge en forskelsbehandling eller en restriktion, ville en sådan være begrundet i hensynet til reglernes sammenhæng, eftersom der findes en snæver sammenhæng mellem skattefritagelsen og skattekompensationen i form af de almennyttige aktiviteter, der udøves af fuldt skattepligtige almennyttige juridiske personer.

85. *Det Forenede Kongeriges regering* anser det for udelukket, at der foreligger en tilsidesættelse af de frie kapitalbevægelser, eftersom kravene til almennyttighed er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat afhængig af den gældende opfattelse af, hvad

32 — Sag C-307/97, Sml. I, s. 6161.

der forstås ved offentlig interesse og offentlig orden, hvorfor indenlandske og udenlandske institutioner ikke befinder sig i en sammenlignelig situation. Under alle omstændigheder er den omstændighed, at en institution, som ikke arbejder med gevinst for øje, og som har hjemsted i en anden medlemsstat, nægtes skattefritagelse, begrundet i nødvendigheden af at garantere en effektiv skattekontrol.

86. Ifølge *Kommissionen* er den forskellige behandling derimod ikke begrundet. For det første er der ingen objektiv forskel mellem en almennyttig institution med hjemsted i Tyskland og en tilsvarende institution med hjemsted i en anden medlemsstat. For det andet kan de tyske skattemyndigheder med hjemmel i direktiv 77/799/EØF [33] indhente alle nødvendige oplysninger fra myndighederne i de øvrige medlemsstater til brug for fastsættelsen af selskabsskat.

87. Den skattemæssige kontrol kan opnås gennem mindre indgribende foranstaltninger, og bestemmelserne i aftalen med Frankrig og De Forenede Stater, som begunstiger almennyttige institutioner, viser, at den tyske lovgiver anser den skattemæssige begunstigelse af almennyttige aktiviteter uden for Forbundsrepublikken for at være forenelig med fællesskabsretten.

2. Stillingtagen

88. Det skal efterfølgende undersøges, hvorvidt indenlandske og udenlandske institutioner befinder sig i en sammenlignelig situation. Såfremt dette er tilfældet, skal det derefter prøves, om den allerede konstaterede forskellige behandling af indenlandske og udenlandske institutioner efter den tyske selskabsskattelovgivning er begrundet i tvingende almene hensyn [34].

a) Vedrørende sammenligneligheden mellem indenlandske og udenlandske institutioner

89. Den ovenfor fastslåede forskellige behandling udgør en forskelsbehandling, hvis en indenlandsk institution og en institution, der har hjemsted i en anden medlemsstat, befinder sig i en sammenlignelig situation i relation til den tyske skattelovgivning.

33 — Rådets direktiv af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier, som ændret ved Rådets direktiv 2004/106/EF af 16.11.2004, EUT L 359, s. 30 (herefter »bistandsdirektivet«).

34 — Hvad angår systematikken i frie kapitalbevægelser henvises til Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 28 og 29.

90. Ifølge tysk ret er almennyttige institutioner fritaget for selskabsskat. Det Forenede Kongeriges regering har med hensyn til denne ordning anført, at en udenlandsk institution, som overvejende udøver sin almennyttige virksomhed i udlandet, i modsætning til en indenlandsk institution, som er almennyttigt aktiv i indlandet, ikke udgør en almennyttig institution efter national ret. Som følge heraf befinder indenlandske og udenlandske almennyttige institutioner sig ikke i en sammenlignelig situation.

91. Denne opfattelse kan ikke tiltrædes. Hvorvidt en institution anses for almennyttig i Tyskland, afgøres nemlig efter national ret, som skal fortolkes af de nationale domstole. I denne henseende har Bundesfinanzhof utvetydigt fastslået i sin forelæggelseskendelse, at »tysk skatteret anerkender, at der varetages almennyttige formål, uanset om dette sker i Tyskland eller i udlandet. Fremme af almennyttige formål ifølge § 52 i AO 1977 forudsætter ikke, at støtteforanstaltningerne skal komme indbyggerne i Tyskland eller tyske statsborgere til gode«.

92. Dermed må en udenlandsk institution, som forfølger sine almennyttige formål i udlandet, nøjagtig på samme måde som en indenlandsk institution er almennyttig aktiv i indlandet, anses for almennyttig i henhold til tysk ret. Deraf følger, at den — her omtvistede — skattemæssige behandling af denne udenlandske institution, hvis almennyttighed også ifølge national ret ikke bestrides, er sammenlignelig med den skattemæssige behandling af en national almennyttig institution.

93. I denne sammenhæng er det også interessant, at den tyske stat i sin dobbeltbeskatningsaftale med Amerikas Forenede Stater (herefter »DBA-USA«) også har indrømmet skattefritagelse for almennyttige institutioner med hjemsted i De Forenede Stater, som dermed er begrænset skattepligtige. Dette viser, at tysk ret i det mindste ikke principielt udelukker muligheden for en automatisk anerkendelse af en udenlandsk klassificering som almennyttig.

94. Det skal alligevel påpeges, at denne ligebehandling — som følger af den nationale lovgivning — af indenlandske og udenlandske institutioner med henblik på anerkendelse af disses almennyttighed, ikke kan anses for at være påbudt i henhold til fællesskabsretten. Det er nemlig forbeholdt national ret at afgøre, hvilke interesser der skal anerkendes som værende af almennyttig karakter, uden at en anden medlemsstats afgørelse har nogen vejledende værdi i den henseende. Den af Kommissionen foretrukne grænseoverskridende definition af begrebet almennyttighed forekommer temmelig dristig i betragtning af Fællesskabets trods alt

mangelfulde lovgivningskompetence netop på de ikke-økonomiske områder [35].

95. Det Forenede Kongeriges regering og Finanzamt har derudover med rette henvist til nødvendigheden af kontrol, navnlig hvad angår den vedtægtsmæssige anvendelse af modtagne donationer og andre indtægter.

96. Anerkendelsen af medlemsstaternes principielle kompetence til at vurdere, hvad der skal anerkendes som almennyttigt, og nødvendigheden af en effektiv kontrol med organerne og den virksomhed, som udøves af en institution, der ifølge sine vedtægter forfølger almennyttige formål, forudsætter som regel, at anerkendelsen af en institutions almennyttighed afhænger af, at der foreligger en tilstrækkelig tydelig indenlandsk tilknytning. Det ville således i princippet være foreneligt med fællesskabsretten ikke at anerkende en institutions almennyttighed, hvis dennes virksomhed rent faktisk ikke udviser en sådan indenlandsk tilknytning, således som det tilsyneladende er tilfældet i den foreliggende sag. Hvis national ret ikke lægger vægt på en sådan indenlandsk tilknytning med hensyn til institutionens virksomhed, således som det må udledes af de tilsyneladende ikke omtvistede oplysninger fra den forelæggende ret, er det principielt i strid med fællesskabsretten at foretage en sondring mellem almennyttige institutioner på baggrund af, hvor disse institutioner har deres hjemsted, eftersom der her er tale om forskelsbehandling af *sammenlignelige* institutioner.

97. Afslutningsvis skal det undersøges, om institutionens påstand om, at den behandles ringere end en tilsvarende almennyttig institution med hjemsted i USA, er relevant i fællesskabsretlig henseende.

98. Domstolen har i D-sagen [36] afvist, at situationen for en ikke-hjemmehørende person og en anden ikke-hjemmehørende person, der som følge af en aftale om at undgå dobbeltbeskatning nyder særlige fordele, var sammenlignelige. Domstolen begrundede dette med, at »den omstændighed, at disse gensidige rettigheder og forpligtelser kun gælder for personer, som er bosiddende i en af de kontraherende stater, er en konsekvens, som følger implicit af bilaterale aftaler om at undgå dobbeltbeskatning« [37]. Mestbegunstigelsesprincippet, som institutionen i den foreliggende sag har påberåbt sig, er således ikke relevant, eftersom den skattemæssige

35 — Henvisningen til meddelelsen fra Kommissionen om forsyningspligtydelser i Europa af 20.9.2000, KOM(2000) 580, EFT C 14/4, er uden betydning, eftersom traktaten i denne henseende sondrer mellem tjenesteydelser af almindelig *økonomisk* interesse (jf. eksempelvis artikel 86, stk. 2, EF) og aktiviteter uden økonomisk karakter.

36 — Nævnt ovenfor i fodnote 28.

37 — Dommens præmis 61.

situation for en amerikansk almennyttig institution ikke er sammenlignelig med den skattemæssige situation for en almennyttig institution med hjemsted i Italien.

99. Foreløbig kan det således konkluderes, at de omtvistede bestemmelser synes at være diskriminerende, idet de medfører forskelsbehandling af skattepligtige, der befinder sig i en sammenlignelig situation. I det følgende vil jeg behandle eventuelle begrundelser herfor.

b) Vedrørende sammenhængen i den tyske skattelovgivning

100. Det må understreges, at parterne som udgangspunkt har en åbenbar forskellig forståelse af princippet om »sammenhæng« i et skattesystem. Den tyske regering anlægger en meget videre fortolkning af begrebet sammenhæng end en indrømmelse af en skattemæssig fordel for institutioner, som gennem deres indenlandske almennyttige aktiviteter aflaster staten. Institutionen anser derimod begrebet sammenhæng for blot at være en udligning af en skattemæssig ulempe for en beskattet person gennem en skattemæssig fordel.

101. Domstolen har i Bachmann-sagen [38] og i sagen Kommissionen mod Belgien [39] fastslået, at en begrænsning af de grundlæggende friheder kan være begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning.

102. Domstolen har imidlertid i senere domme begrænset rækkevidden af dette princip: I Asscher-sagen [40] og Verkooijen-sagen [41] har den eksempelvis fastslået, at der kun er sammenhæng i en beskatningsordning, når der med hensyn til beskatningen af den samme skattepligtige person og den samme skat er en tvingende direkte forbindelse mellem på den ene side den indrømmede skattefordel og på den anden side beskatningen. I henhold til disse domme kræves der altså en streng funktionel forbindelse mellem skattefordele og skatteulemper. Det er ikke tilstrækkeligt, at den kompenserende effekt indtræffer som en tilfældig følgevirkning.

103. I Verkooijen-sagen afviste Domstolen, at der var sammenhæng i den i denne sag omtvistede skatteordning, idet den bemærkede, at »der ikke er en sådan direkte forbindelse mellem indrømmelse af en fritagelse for aktionærer, der bor i Nederlandene, for så vidt angår indkomstskat af modtaget udbytte og beskatningen af overskud for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater. Det drejer sig om to særskilte beskatningsformer, der rammer særskilte skatteydere« [42].

38 — Nævnt ovenfor i fodnote 11.

39 — Dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305.

40 — Dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089.

41 — Nævnt ovenfor i fodnote 12.

42 — Ibid., præmis 58.

104. På denne baggrund kan den navnlig af den tyske regering foretrukne fortolkning af begrebet sammenhæng, hvorefter den omtvistede skatteordning skal anses for sammenhængende, fordi den begunstiger sådanne — indenlandske — institutioner, som gennem sine almennyttige aktiviteter aflaster staten i dennes omsorgspligt, ikke tiltrædes.

105. I forbindelse med sådanne faktiske omstændigheder, som gør sig gældende i hovedsagen, må denne sammenhæng derimod forstås som en udligning mellem en skattemæssig fordel og en skattemæssig ulempe. Det fremgår ikke af den foreliggende sag, hvad det er for en fordel, der skal udligne den ulempe, som KStG's § 5, stk. 2, nr. 2, indebærer for begrænset skattepligtige institutioner.

106. Imidlertid ville heller ikke en vid fortolkning af begrebet »sammenhæng« kunne begrunde den konstaterede begrænsning. Følger man nemlig den tyske regerings argumentation, hvorefter begunstigelsen kun skal gælde for sådanne almennyttige institutioner, som gennem deres almennyttige aktiviteter — som følge af aktiviteternes indenlandske tilknytning — aflaster staten, kan en forskellig skattemæssig behandling kun anses for sammenhængende, såfremt en sådan forskellig behandling er begrundet i kriteriet om, at de almennyttige aktiviteter skal have en indenlandsk tilknytning — og ikke en tilknytning til institutionens hjemsted. Ifølge den forelæggende rets oplysninger har den omtvistede beskatningsordning imidlertid netop ikke tilknytning til det sted, hvor de almennyttige aktiviteter udøves.

107. Sammenfattende må det således fastholdes, at den omtvistede beskatningsordning ikke kan anses for sammenhængende, hvad enten der anlægges en snæver eller en vid fortolkning af princippet om sammenhæng.

c) Vedrørende mangelen på tilstrækkelige kontrol- og undersøgelsesmuligheder

108. Finanzamt og den tyske regering har, støttet af Det Forenede Kongeriges regering og Irlands Chief State Solicitor, påpeget, at de tyske myndigheder ikke har tilstrækkelig mulighed for at undersøge og føre kontrol med udenlandske institutioner. Navnlig kan det vise sig problematisk, at de tyske skattemyndigheder i forbindelse med sine undersøgelser ikke kan begrænse sig til kun at beskæftige sig med de af institutionens aktiviteter, der er relevante i skattemæssig henseende, men derimod er nødt til at kunne gennemføre en omfattende undersøgelse af institutionens samlede aktiviteter med henblik på at kunne fastslå, at institutionen er og vedbliver at være af almennyttig karakter.

109. Det skal ikke benægtes, at der er praktiske vanskeligheder forbundet med at foretage en omfattende undersøgelse af institutioner, der udøver grænseoverskridende aktiviteter. Nødvendigheden — sågar den absolutte nødvendighed — af en sådan mulighed for at gennemføre undersøgelser og foretage kontrol kan i betragtning af den voksende bekymring omkring borgernes sikkerhed ikke bestrides.

110. Med dette argument overses det imidlertid, at Bundesfinanzhof i hovedsagen ikke har ytret tvivl om institutionens almennyttige karakter og således åbenbart lægger til grund, at de tyske skattemyndigheders undersøgelses- og kontrolmuligheder er tilstrækkelige [43].

111. Domstolen har ganske vist i sin praksis fastslået, at hensynet til den skattemæssige kontrols effektivitet principielt kan begrunde en begrænsning af de grundlæggende friheder, men den afviser i de fleste tilfælde en sådan begrundelse under henvisning til de eksisterende muligheder for gensidig bistand [44] [45].

112. Domstolen har under henvisning til bistandsdirektivet allerede flere gange fastslået, at en medlemsstat er i stand til at kontrollere, om forudsætningerne i den pågældende beskatningslovgivning er opfyldt [46].

113. Under alle omstændigheder vedrører de anførte vanskeligheder anerkendelsen af, hvorvidt en institution med hjemsted i udlandet er af almennyttig karakter, og de kan således ikke begrunde en ringere skattemæssig behandling af sådanne institutioner, hvis almennyttighed helt åbenbart ikke er omtvistet. Som følge heraf kan begrænset skattepligtige almennyttige institutioner heller ikke nægtes skattefritagelse under henvisning til nødvendigheden af at garantere en effektiv skattekontrol.

d) Vedrørende eventuelle øvrige begrundelser

114. Heller ikke den af Irlands Chief State Solicitors fremførte argumentation, hvorefter

43 — Hvilket også bekræftes af, at udenlandske institutioner indrommes en tilsvarende skattefritagelse i DBA-USA-aftalen med USA på den ene side og i aftalen med Frankrig på den anden side.

44 — Jf. navnlig Rådets direktiv 77/799, nævnt ovenfor i fodnote 33.

45 — Jf. eksempelvis dom af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42 ff.

46 — Ibid., præmis 42 ff. med yderligere henvisninger.

den forskellige behandling er begrundet i nødvendigheden af at forhindre skattemisbrug, kan tiltrædes.

115. Forhindring af skattemisbrug og skatteunddragelse udgør ganske vist en anerkendt begrundelse, men eftersom formodningen for misbrug i den foreliggende sag kun er forbundet med tilknytningen til udlandet, og alle udenlandske institutioner generelt er afskåret fra at opnå den skattemæssige fordel, må dette argument, således som Kommissionen med rette har påpeget i sine bemærkninger, under alle omstændigheder anses for uforholdsmæssigt.

116. Den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Irlands Chief State Solicitor har endelig påberåbt sig hensynet til gensidighed, det potentielle tab af skatteindtægter og muligheden for at undgå den omtvistede ulempe.

117. Hvad angår risikoen for tab af skatteindtægter har Domstolen i Verkooijen-dommen fastslået, at »tabet af skatteindtægter ikke kan anses som et tvingende alment hensyn [...]« [47].

118. I »avoir fiscal«-dommen [48] har Domstolen med hensyn til argumentet om gensidighed fastslået, at de grundlæggende friheder gælder ubetinget og navnlig ikke tillader, at de herpå støttede rettigheder underkastes en betingelse om gensidighed med henblik på at opnå tilsvarende fordele i andre medlemsstater.

119. Hvad angår påstanden om, at det er muligt at undgå den pågældende ulempe — eksempelvis ved at flytte hjemsted — fastslog Domstolen i samme dom, at »de erhvervsdrivende udtrykkeligt har mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat [...]« [49].

120. Sammenfattende må det konkluderes, at en sådan national beskatningsordning som i den foreliggende sag, der indebærer, at der nægtes skattefritagelse for institutioner, hvis almennyttige karakter imidlertid er anerkendt i henhold til national ret, men som på grund af deres hjemsted i udlandet er begrænset skattepligtige, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som ikke er begrundet.

47 — Nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 59.

48 — Nævnt ovenfor i fodnote 29.

49 — Ibid., præmis 22.

V — Forslag til afgørelse

121. På baggrund af ovenstående foreslår jeg derfor Domstolen at besvare spørgsmålet fra Bundesfinanzhof således:

»Det er i strid med artikel 56 EF og 58 EF om de frie kapitalbevægelser i Fællesskabet, såfremt en — i henhold til national ret anerkendt — privatretlig, almennyttig institution, som har hjemsted 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.

Artikel 56 EF og 58 EF om de frie kapitalbevægelser i Fællesskabet er ikke til hinder for, at en institution, som har hjemsted i udlandet, og som ikke er anerkendt som en privatretlig, almennyttig institution i henhold til national ret, behandles anderledes end en almennyttig institution, som har hjemsted på det nationale område.«