

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

V. TRSTENJAK

fremSAT den 8. marts 2011¹

Indhold

I — Indledning	I - 5392
II — Retsforskrifter	I - 5392
A — EU-retten	I - 5392
B — EØS-aftalen	I - 5393
C — National ret	I - 5393
III — Sagens faktiske omstændigheder	I - 5395
IV — Den administrative procedure	I - 5395
V — Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande	I - 5397
VI — Parternes væsentligste argumenter	I - 5398
VII — Retlig bedømmelse	I - 5400
A — Om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser	I - 5400
B — Om der foreligger en begrundelse for begrænsningen af de frie kapitalbevægelser	I - 5402
1. Om de omhandlede institutioner i Østrig og i andre EU-medlemsstater er objektiviT sammenlignelige	I - 5403
2. Om begrundelse i tvingende almene hensyn	I - 5409

1 — Originalsprog: tysk. Processprog: tysk.

3. Sammenfatning	I - 5413
C — Om der foreligger en tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 40	I - 5414
VIII — Omkostninger	I - 5415
IX — Forslag til afgørelse	I - 5415

I — Indledning

1. Denne sag drejer sig om Kommissionens traktatbrudssøgsmål i medfør af artikel 258 TEUF, hvori Kommissionen har nedlagt påstand om, at det fastslås, at Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet den har begrænset muligheden for at fradrage gaver skænket til institutioner, der har uddannelses-, forsknings- og undervisningsopgaver, i den skattepligtige indkomst til at omfatte gaver til institutioner, der er etableret i Østrig.

I - 5392

II — Retsforskrifter

A — EU-retten²

2. I artikel 56, stk. 1, EF forbydes inden for rammerne af bestemmelserne i kapitel 4 alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande.

3. Artikel 58 EF bestemmer:

»1) Bestemmelserne i artikel 56 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

- a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er

2 — I overensstemmelse med de udtryk, der anvendes i TEU og i TEUF, anvendes begrebet »EU-ret« som et samlet begreb for fællesskabsretten og EU-retten. I det omfang det i det følgende drejer sig om enkelte primærretlige bestemmelser, anføres de i den pågældende periode gældende bestemmelser.

forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

- b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

[...]

(3) De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56.«

B — EØS-aftalen

4. I EØS-aftalens artikel 40 bestemmes følgende:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i

EF-medlemsstater eller EFTA-stater, ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

C — National ret

5. § 4 i den østrigske lov om indkomstskat fra 1988³ (herefter »EStG«) omhandler beregningen af »indkomst« som beregningsgrundlag for indkomstskatten. I henhold til denne bestemmelse kan driftsudgifter fratrækkes i indkomsten. EStG's § 4, stk. 4, definerer begrebet »driftsudgifter« som de omkostninger og udgifter, der er forbundet med driften. Desuden indeholder artiklen en liste over udgiftsposter, der under alle omstændigheder og således i henhold til loven skal kategoriseres som driftsudgifter.

6. EStG's § 4a som affattet ved skattereformloven fra 2009 med overskriften »Gaver hidrørende fra driftskapital« fastsætter en række gaver, der ligeledes anses for driftsudgifter.

3 — Bundesgesetz vom 7.7.1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (forbundslov af 7.7.1988 om indkomstskat for fysiske personer, Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. nr. 400/1988.

Opregningen af driftsudgifter i EStG's § 4a svarer til den, der indtil den 31. marts 2009 var indeholdt i EStG's § 4, stk. 4, nr. 5.

7. EStG's § 4a har følgende ordlyd:

»Følgende anses også for driftsudgifter:

1. Gaver hidrørende fra driftskapitalen, der er skænket med henblik på gennemførelse af

— forskningsopgaver eller

— undervisningsopgaver inden for voksenuddannelse, der vedrører undervisning inden for videnskab eller kunst, og som er i overensstemmelse med universitetsloven fra 2002,

samt udarbejdelse af dermed forbundne videnskabelige publikationer og andre former for videnskabelig dokumentation ved følgende institutioner:

a) universiteter, højere læreanstalter for kunst og Akademie der bildenden Künste samt disses fakulteter, institutter og særlige organisationer

b) fonde oprettet ved forbunds- eller delstatslov, der varetager opgaver inden for forskningsstøtte

c) Österreichische Akademie der Wissenschaften

d) lokale myndighedsinstitutioner, der ikke udgør selvstændige juridiske personer, og som i det væsentlige beskæftiger sig med forsknings- og undervisningsopgaver af den nævnte art for det østrigske videnskabs- og erhvervsliv samt med dermed forbundne videnskabelige publikationer og andre former for videnskabelig dokumentation

e) juridiske personer, der i det væsentlige beskæftiger sig med forsknings- og undervisningsopgaver af den nævnte art for det østrigske videnskabs- og erhvervsliv samt med dermed forbundne videnskabelige publikationer og andre former for videnskabelig dokumentation; det er yderligere en betingelse, at en lokal myndighed i det mindste har en andelsmajoritet i disse juridiske personer, eller at den juridiske person, i egenskab af organ som omhandlet i §§ 34 ff. i Bundesabgabenordnung, udelukkende har videnskabelige formål.

Betingelserne i litra d) og e) skal af den pågældende institution dokumenteres gennem en attest, der udstedes af Finanzamt Wien 1/23 med det forbehold, at den til enhver tid kan trækkes tilbage. En liste over

alle institutioner, til hvilke en sådan attest er blevet udstedt, skal mindst én gang om året bekendtgøres i passende elektronisk form på forbundsfinansministeriets hjemmeside. Gavernes handelsværdi er fradragsberettiget i det omfang, deres værdi sammenlagt med handelsværdien af gaver som omhandlet i nr. 2 i alt ikke udgør mere end 10% af indkomsten i det umiddelbart forudgående regnskabsår. Den resterende bogførte værdi må ikke også ansættes som driftsudgift og delværdien ikke som driftsindtægt. Der skal efterfølgende svares skat af skjulte reserver, der i henhold til § 12 er blevet overført til det donerede aktiv. I det omfang handelsværdien overskrider den anførte maksimumsgrænse, kan den i medfør af § 18, stk. 1, nr. 7, fradrages som særlig udgift.«

hjemsted i Østrig eller i det væsentlige varetager forsknings- og undervisningsopgaver for det østrigske videnskabs- eller erhvervsliv.

9. Det er Kommissionens opfattelse, at Republikken Østrig med denne ordning tilsidesætter de forpligtelser, der følger af princippet om kapitalens frie bevægelighed, samt EØS-aftalens artikel 40. Kommissionen har derfor anlagt den foreliggende traktatbrudssag mod Østrig.

III — Sagens faktiske omstændigheder

8. I henhold til den østrigske lovgivning om indkomstbeskatning kan gaver hidrørende fra driftskapital, når de skænkes til en række institutioner med forsknings-, undervisnings- og uddannelsesformål, der er opregnet i loven, gøres gældende som driftsudgifter, hvilket reducerer beregningsgrundlaget for indkomstskatten tilsvarende. Dette er dog kun muligt, såfremt institutionerne har

IV — Den administrative procedure

10. Ved skrivelse af 12. maj 2005 anmodede Kommissionen det østrigske forbundsfinansministerium om at oplyse, hvorvidt gaver i henhold til ordningen i EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, også kan fradrages i den skattepligtige indkomst, når de betales til institutioner, der er nævnt i denne bestemmelse eller er sammenlignelige hermed og er etableret i en anden EU-/EØS-stat.

11. Ved skrivelse af 5. september 2005 bekræftede det østrigske forbundsfinansministerium, at de i EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, litra a)-d), EStG anførte gavemodtagere kun kan være

institutioner i Østrig. EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, litra e), er derimod efter sin ordlyd ikke begrænset til institutioner i Østrig.

fradragsretten for gaver skænket til institutioner, der varetager forskningsopgaver, til østrigske institutioner.

12. I første åbningsskrivelse af 4. april 2007 konkluderede Kommissionen, at EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, litra a)-e), er i strid med artikel 49 EF samt EØS-aftalens artikel 36. Den opfordrede Republikken Østrig til at fremsætte sine bemærkninger inden for den indrømmede frist på to måneder.

13. I udtalelse af 5. juni 2007 afviste Republikken Østrig den retsopfattelse, som Kommissionen havde givet udtryk for i åbningsskrivelsen, i enhver henseende. Det fremhævedes bl.a., at princippet om fri udveksling af tjenesteydelser, som Kommissionen har henvist til, ikke kan være relevant.

14. I en supplerende åbningsskrivelse af 8. maj 2008 supplerede Kommissionen den retlige vurdering, som den havde fremsat i den første åbningsskrivelse, idet den anførte, at de omhandlede nationale bestemmelser ikke blot var i strid med princippet om fri udveksling af tjenesteydelser, men også med princippet om de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 ff. EF. Herefter har Republikken Østrig også tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet den har begrænset

15. I udtalelse af 9. juli 2008 henviste Republikken Østrig i det væsentlige til sin udtalelse af 5. juni 2007. Dermed fastholdt Republikken Østrig den opfattelse, at EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, indeholder en lovlig begrænsning af gavefradraget til visse formålsområder, idet almennyttige formål kun støttes, når der foreligger en tilstrækkelig tilknytning til Østrig. Denne tilknytning kommer enten til udtryk ved en særlig forbindelse til det østrigske videnskabs- og erhvervsliv eller ved et særligt statsligt finansieringsansvar over for de pågældende institutioner.

16. Den 19. marts 2009 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse, der blev fremsendt til Republikken Østrig den 23. marts 2009. I sin retlige analyse af EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, sondrede Kommissionen mellem bestemmelserne i litra a)-d) og bestemmelserne i litra e). EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, litra a)-d), indebærer, at alene gaver skænket til de i denne bestemmelse nævnte almennyttige institutioner, der har hjemsted i Østrig, kan anerkendes som driftsudgifter. Gaver, der skænkes til sammenlignelige udenlandske institutioner, kan derimod ikke anerkendes som driftsudgifter. Derfor sondres der på grundlag af den pågældende institutions hjemsted. Selv om EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, litra e), ikke sonderer på grundlag af gavemodtagerens

hjemsted, anerkendes gaverne dog kun som driftsudgifter, såfremt denne juridiske person i det væsentlige udøver sin virksomhed for det østrigske videnskabs- og erhvervsliv. På denne baggrund fastslog Kommissionen for det første, at Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF samt EØS-aftalens artikel 40, idet den alene har godkendt, at gaver skænket til institutioner, der har forsknings- eller undervisningsopgaver, er fradragsberettigede, for så vidt som disse institutioner har hjemsted i Østrig. Republikken Østrig har for det andet tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF samt EØS-aftalens artikel 36 og 40, idet den har begrænset fradragsretten for gaver skænket til juridiske personer, der udøver undervisnings- eller forskningsvirksomhed, til tilfælde, hvor disse personer i det væsentlige arbejder for det østrigske videnskabs- eller erhvervsliv.

17. Republikken Østrig har svaret ved udtalelse af 25. maj 2009. Heri har den fastholdt sit standpunkt, hvorefter EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, ikke er i strid med artikel 49 EF og 56 EF eller med EØS-aftalens artikel 36 og 40.

V — Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande

18. Da Republikken Østrig efter Kommissionens opfattelse ikke har efterkommet den begrundede udtalelse, anlagde Kommissionen den 8. januar 2010 sag i medfør af artikel 258 TEUF.

19. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår følgende:

— Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF samt EØS-aftalens artikel 40, idet den alene har godkendt, at gaver skænket til institutioner, der har forsknings- eller undervisningsopgaver, kan fradrages i den skattepligtige indkomst, for så vidt som disse institutioner har hjemsted i Østrig.

— Republikken Østrig tilpligtes at betale sagens omkostninger.

20. Republikken Østrig har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

VI — Parternes væsentligste argumenter

21. Kommissionen er af den opfattelse, at den skattefradragsordning, der nu er indeholdt i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), og som i det hele svarer til EStG's § 4, stk. 4, nr. 5, litra a)-d), i den affattelse, der var gældende indtil den 31. marts 2009, er i strid med betingelserne i såvel artikel 56 EF som EØS-aftalens artikel 40. Den østrigske regering bestrider, at dette er tilfældet.

22. Kommissionen er af den opfattelse, at en ordning som den, der er fastsat i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), hvorefter kun gaver skænket til uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i Østrig kan fradrages i den skattepligtige indkomst, mens gaver skænket til sådanne institutioner i andre medlemsstater ikke kan det, udgør et indgreb i de frie kapitalbevægelser. En sådan ordning er principielt forbudt i henhold til artikel 56 EF. En begrundelse for dette indgreb ses ikke at foreligge. Det fremgår klart af bestemmelsens ordlyd og Republikken Østrigs argumenter i den administrative procedure, at de fradragsberettigede gaver kun kan skænkes til østrigske institutioner. Det er denne sontring på grundlag af gavemodtagernes hjemsted, som Kommissionen har påtalt.

23. Den østrigske regering har anerkendt, at EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), i en vis henseende sondrer mellem østrigske institutioner og institutioner med hjemsted i en anden medlemsstat, men anser denne ordning for at være i overensstemmelse med EU-retten. Den østrigske regering har herom indledningsvis gjort gældende, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner ikke er sammenlignelige med de institutioner, der ikke er omfattet af fradragsordningen. De i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte institutioner er hovedsageligt offentligtretlige institutioner, der er etableret af offentlige myndigheder og varetager opgaver til fremme af almene østrigske interesser. Disse institutioner har således det til fælles, at de er etableret ved forbunds- eller delstatslov, hvorfor det ikke blot påhviler lovgiver at definere deres mål og opgaver, men også i væsentligt omfang at sørge for, at der er overensstemmelse mellem disse mål og opgaver og den sociale målsætning om at fremme almene østrigske interesser. En sådan mulighed for myndighedsindflydelse er ikke til stede i forbindelse med uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i udlandet. Derudover har sådanne udenlandske institutioner i reglen ikke til formål at støtte videnskabslivet og den videnskabelige forskning i Østrig.

24. Efter *Kommissionens* opfattelse er dette argument fra den østrigske regerings side

delvist ukorrekt. Henset til Domstolens praksis er det under alle omstændigheder irrelevant.

fradragsordningen, bl.a. varetager aktiviteter, der er af særlig betydning for almene østrigske interesser, har Kommissionen gjort gældende, at Østrig frit kan foretage en nærmere afgrænsning af de emneområder, der kan komme i betragtning for så vidt angår skattebegunstigede gaver.

25. Den *østrigske regering* er endvidere af den opfattelse, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser, såfremt den skulle vise sig at foreligge, er begrundet i tvingende almene hensyn. Den omhandlede fradragsordning for gaver har nemlig til formål at fremme Østrigs position som forsknings- og uddannelsesland. Den indrømmede skattefordel afhænger ikke af, om forskningsaktiviteterne udføres i Østrig, men derimod af, om de er til fordel for østrigsk videnskab og/eller Østrig som videnskabsland. Målet om at sikre en videnskabelig forskning af høj standard i Østrig udgør et tvingende alment hensyn, der begrundes, at skattefordelen alene gælder for gaver til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), nævnte institutioner, såfremt proportionalitetsprincippet overholdes, hvilket er tilfældet for den omhandlede ordnings vedkommende.

27. Endelig har den *østrigske regering* gjort gældende, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte institutioner skal klassificeres som »institutioner, der varetager almene interesser«, og som har en særlig nær tilknytning til Republikken Østrig, idet de enten varetager aktiviteter under offentlig myndighed eller med offentlige midler støtter Østrig som videnskabsland og uddannelsen af yngre forskere i Østrig. Midlerne hidrørende fra private gaver supplerer budgettet og dermed finansieringen af disse opgaver, der varetages for det offentlige. Skattefradrag for gaver gør det muligt at skaffe yderligere midler til disse offentlige opgaver. Det kan hverken på grundlag af princippet om de frie kapitalbevægelser eller af Domstolens hidtidige praksis udledes, at en medlemsstat i henhold til EU-retten er forpligtet til på samme måde at støtte almene interesser og samfundsmæssige opgaver på en anden medlemsstats område gennem indrømmelse af skattefordele.

26. *Kommissionen* finder ikke denne argumentation overbevisende. Den *østrigske regering* har navnlig ikke godtgjort, at den diskriminerende fradragsordning for gaver er egnet og nødvendig med henblik på at nå det anførte mål om at styrke Østrig som videnskabsland. Over for argumentet om, at de østrigske universiteter, der er omfattet af

28. *Kommissionen* har afvist den *østrigske regerings* argument om, at kun gaver til østrigske institutioner aflaster den østrigske stat i dens finansieringsansvar over for disse institutioner, mens dette ikke er tilfældet med

gaver til institutioner i udlandet. Det er i sig selv ikke underbygget, at der findes en sådan vekselvirkning mellem de to finansieringskilder. Uanset om en sådan måtte være godtgjort, er restriktionen for de frie kapitalbevægelser set i lyset af Domstolens praksis ikke begrundet. Selv om Republikken Østrig ikke er forpligtet til at fremme andre staters almenne interesser gennem direkte støtte, kan den ikke frit begrænse de frie kapitalbevægelser.

til at udøve den beskatningskompetence, der er forbeholdt hos dem, under overholdelse af EU-retten⁴.

30. På baggrund heraf skal det nedenfor først undersøges, om den omhandlede skattelovgivning fører til en principielt forbudt restriktion for de frie kapitalbevægelser. Da dette spørgsmål efter min opfattelse skal besvares bekræftende, skal det derefter undersøges, om denne restriktion alligevel er tilladt i henhold til traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser eller kan være begrundet i et tvingende alment hensyn, som er anerkendt i retspraksis.

VII — Retlig bedømmelse

29. I den foreliggende sag skal det først bemærkes, at EU-retten principielt ikke forpligter medlemsstaterne til at yde direkte støtte til udenlandske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner. Derudover henhører den direkte beskatning principielt under medlemsstaternes kompetence. Det følger dog ikke af disse generelle betingelser, at medlemsstaterne kan udøve deres beskatningskompetence inden for området for fremme af forskning, uddannelse og videnskab uden hensyntagen til de forpligtelser, der følger af de grundlæggende friheder. Efter fast praksis er medlemsstaterne nemlig altid forpligtet

A — Om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

31. I henhold til artikel 56, stk. 1, EF er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne forbudt. Ifølge Domstolens praksis er den skattemæssige behandling af gaver, der skænkes som et pengebeløb eller naturalier, også omfattet af traktatens

⁴ — Jf. dom af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6649, præmis 20, af 3.6.2010, sag C-487/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4843, præmis 37, af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 34, af 11.9.2007, sag C-76/05, Schwarz og Gootjes-Schwarz, Sml. I, s. 6849, præmis 69, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19.

bestemmelser om de frie kapitalbevægelser. Undtaget er kun de tilfælde, hvor de afgørende elementer ved de pågældende transaktioner er begrænset til en enkelt medlemsstat⁵.

32. Den omhandlede fradragsordning for gaver bestemmer på den ene side, at gaver hidrørende fra driftskapital til de i EStG's § 4, nr. 1, litra a)-d), anførte uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner anses for driftsudgifter, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Den østrigske regering har ikke bestridt, at gaver til udenlandske institutioner principielt ikke er omfattet af denne bestemmelse.

33. Ifølge EStG's § 4, nr. 1, litra e), anses på den anden side også gaver hidrørende fra driftskapital til institutioner, der beskæftiger sig med forsknings- og undervisningsopgaver

for det østrigske videnskabs- og erhvervsliv, og som udelukkende har videnskabelige formål, for driftsudgifter, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Selv om sidstnævnte bestemmelse ikke udtrykkeligt begrænser den kreds af institutioner, der kan være omfattet af denne ordning, til østrigske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner, mener jeg, at det i praksis må være yderst vanskeligt for institutioner i andre EU-medlemsstater at opfylde betingelserne i EStG's § 4, nr. 1, litra e). I denne henseende må det navnlig antages at være et problem for disse institutioner i andre EU-medlemsstater at fremlægge den krævede dokumentation for, at de varetager forsknings- og undervisningsopgaver for det østrigske videnskabs- og erhvervsliv⁶. I al fald har den østrigske regering hverken i svarkriftet eller i duplikken nævnt et konkret eksempel på en udenlandsk institution, der opfylder denne betingelse⁷.

34. Sammenfattende må det således fastslås, at den her omhandlede fradragsordning

5 — Den grundlæggende dom er dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 27. Jf. i denne retning også dom af 22.4.2010, sag C-510/08, Mattner, Sml. I, s. 3553, præmis 20, hvori det blev bekræftet, at den skattemæssige behandling af et tilfælde, hvor fast ejendom skænkes som gave, er omfattet af bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser, såfremt der foreligger en situation med grænseoverskridende virkninger. Domstolen havde tidligere fastslået, at arv udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat; jf. dom af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 39.

6 — I henhold til EStG's § 4a, nr. 1, skal den enkelte institution med en attest, der udstedes af Finanzamt Wien 1/23 med det forbehold, at den til enhver tid kan trækkes tilbage, dokumentere, at betingelserne i litra e) er opfyldt.

7 — Republikken Østrig har kun anført, at et udenlandsk universitet, en udenlandsk institution, der er sammenlignelig med Akademie der Wissenschaften, og en sammenlignelig udenlandsk fond, der har til formål at støtte forskning, ligeledes kan være omfattet af denne fradragsordning for gaver, såfremt de forfølger de formål inden for det videnskabelige område, som ordningen tilgodeser; jf. navnlig duplikken, punkt 9 ff.

for gaver i reglen kun kan finde anvendelse på gaver skænket til østrigske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner. Gaver skænket til uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater kan normalt ikke fradrages i indkomstskatten.

35. Som generaladvokat Mengozzi med rette har fremhævet i sit forslag til afgørelse i Persche-sagen⁸, hersker der generelt ikke megen tvivl om, at det har betydelig indflydelse på givernes generøsitet, at der er skattefradragsret for gaver. Ved at give skattefordele begrænser medlemsstaterne givernes omkostninger ved gaverne og tilskynder dem derved til at gentage deres handling. Udelukkes muligheden for at opnå denne fordel, må det antages, at færre skænker gaver. På baggrund heraf har Domstolen i Persche-dommen kvalificeret en skattemæssig fradragsordning, der alene fandt anvendelse på gaver til indenlandske almennyttige institutioner og derfor kunne påvirke villigheden til at skænke gaver til de tilsvarende institutioner i andre EU-medlemsstater, som en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som principielt er forbudt⁹.

36. Når det, som det er tilfældet med den her omhandlede fradragsordning for gaver, i reglen kun er gaver hidrørende fra driftskapital skænket til indenlandske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner, der kan gøres gældende som driftsudgifter, vil de pågældende indkomstskattepligtige fortrinsvis skænke gaver til de indenlandske institutioner, der er omfattet af EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-e). Den østrigske ordning kan derfor afholde disse indkomstskattepligtige fra at skænke gaver til udenlandske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner¹⁰.

37. Under hensyn til den omstændighed, at selv en restriktion af ringe rækkevidde eller mindre betydning er omfattet af restriktionsforbuddet i henhold til artikel 56 EF¹¹, bør den omhandlede skattefradragsordning følgelig kvalificeres som en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt.

B — Om der foreligger en begrundelse for begrænsningen af de frie kapitalbevægelser

38. Efter fast praksis følger det af artikel 56 EF, artikel 58, stk. 1, litra a), EF og artikel 58,

8 — Generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse af 14.10.2008 i Persche-sagen, dom nævnt ovenfor i fodnote 5, punkt 47.

9 — Persche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 38 ff.

10 — Jf. i denne forbindelse også generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse i Persche-sagen, dom nævnt ovenfor i fodnote 5, punkt 48.

11 — Jf. dommen i sagen Dijkman og Dijkman-Lavaleije, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 42.

stk. 3, EF, at en national skattelovgivning som den her omhandlede, der sondrer mellem gaver skænket til indenlandske institutioner og institutioner, der er etableret i en anden medlemsstat, og derved indfører en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt, kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den — under overholdelse af proportionalitetsprincippet — er begrundet i tvingende almene hensyn¹².

39. På baggrund heraf har den østrigske regering i den foreliggende sag gjort gældende, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner ikke er sammenlignelige med de tilsvarende institutioner i andre medlemsstater. Derudover er den af Kommissionen kritiserede forskelsbehandling af gaveydere, der er indkomstskattepligtige i Østrig, begrundet i tvingende almene hensyn.

12 — Jf. i denne forbindelse dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 47, Perschedommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 41, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 59, dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 32, og af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 38, Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 29, og dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43.

1. Om de omhandlede institutioner i Østrig og i andre EU-medlemsstater er objektivt sammenlignelige

40. For så vidt angår bedømmelsen af den østrigske regerings argument om, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner ikke er sammenlignelige med tilsvarende uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater, skal det først bemærkes, at denne sag vedrører den skattemæssige forskelsbehandling af gaveydere, der er indkomstskattepligtige i Østrig. Kommissionen kritiserer i det væsentlige, at de indkomstskattepligtige principielt nægtes skattefradrag for gaver, som de giver til uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater, mens de inden for de i loven fastsatte grænser kan fradrage gaver til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede østrigske institutioner i den skattepligtige indkomst. Den omhandlede ordning medfører således en indkomstskattemæssig forskelsbehandling, der afhænger af, hvor kapitalen er investeret.

41. Efter den østrigske regerings opfattelse er denne forskelsbehandling tilladt, fordi de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte østrigske institutioner og de tilsvarende uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater ikke befinder sig i en

sammenlignelig situation. Dermed gør den østrigske regering i sidste ende gældende, at den her omhandlede restriktion for de frie kapitalbevægelser er begrundet, fordi situationen for de personer, der er indkomstskattepligtige i Østrig, og som skænker gaver til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte institutioner, og situationen for sådanne personer, der skænker gaver til de tilsvarende institutioner i andre EU-medlemsstater, under hensyntagen til gavemodtagernes indbyrdes forskelle ikke kan sammenlignes.

42. Denne argumentation er ikke overbevisende. Efter min opfattelse har den østrigske regering ikke godtgjort, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede østrigske institutioner og de tilsvarende uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater ikke er objektivt sammenlignelige.

43. Til støtte for sin argumentation om, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede østrigske institutioner og de tilsvarende uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater ikke er objektivt sammenlignelige, har den østrigske regering indledningsvis fremhævet, at den virksomhed, som de i EStG's § 4a, nr. 1,

litra a)-d), opregnede institutioner udøver, er kendetegnet ved, at de østrigske myndigheder har indflydelse herpå, mens en sådan indflydelse er udelukket for så vidt angår institutioner i andre EU-medlemsstater.

44. Dette argument er ikke overbevisende. Som den østrigske regering selv fremhæver, kommer myndighedernes indflydelse på de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte østrigske institutioner i det væsentlige til udtryk gennem fastsættelsen af disse institutioners mål — der tjener almene interesser — samt gennem en styrende indgriben, hvis disse mål ikke opfyldes. Det følger desuden af den østrigske regerings argumentation, at der indrømmes fradrag i den skattepligtige indkomst for gaver til disse institutioner, fordi disse institutioner forfølger visse støtteværdige mål. Det afgørende kriterium for fastsættelsen af den kreds af institutioner, der er omfattet af fradragsordningen for gaver, er således det mål, som disse institutioner forfølger, men derimod ikke den omstændighed, at Republikken Østrig har fastsat disse mål eller kan gribe styrende ind med henblik på at sikre, at målene nås.

45. På denne baggrund skal undersøgelsen af, om uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater er sammenlignelige med de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte østrigske institutioner, ske på grundlag af de mål, som disse institutioner forfølger. Hvis uddannelses-, forsknings- og

videnskabsinstitutionerne i andre EU-medlemsstater forfølger de samme mål som de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte østrigske institutioner, befinder de sig i en objektivt sammenlignelig situation, uafhængigt af spørgsmålet om, hvem der har fastsat disse mål for så vidt angår institutionerne i andre EU-medlemsstater.

46. Sammenfattende må det således fastslås, at Republikken Østrig under overholdelse af de EU-retlige bestemmelser principielt frit direkte eller indirekte kan fastsætte de mål, som østrigske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner skal forfølge for at være omfattet af fradragsordningen for gaver¹³. Hvis uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater forfølger de samme mål, kan det imidlertid ikke hævdes, at de ikke er objektivt sammenlignelige, alene med den begrundelse, at det ikke er den østrigske lovgiver, der har opstillet de pågældende mål for disse institutioner i andre EU-medlemsstater.

47. Argumentet om, at die i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte østrigske institutioner og de tilsvarende uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre

EU-medlemsstater ikke er sammenlignelige på grund af Østrigs myndighedsindflydelse, må derfor forkastes.

48. Efter den østrigske regerings opfattelse er den omstændighed, at kun gaver skænket til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte institutioner støtter den østrigske stat i forbindelse med dennes finansieringspligt over for de institutioner, der varetager samfundsmæssige opgaver, ligeledes medvirkende til, at de omhandlede østrigske institutioner og institutioner i andre EU-medlemsstater ikke kan sammenlignes. Ifølge den østrigske regering har de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede institutioner en særlig nær tilknytning til Republikken Østrig, idet de enten varetager offentlige opgaver — for universiteternes vedkommende f.eks. hele uddannelsesområdet — eller med offentlige midler støtter Østrig som videnskabsland og uddannelsen af yngre forskere i Østrig. Da midlerne fra private gaver supplerer disse institutioners budget, gør skattefradrag for gaver det muligt at skaffe yderligere midler til disse offentlige opgaver med lavere budgetudgifter.

49. I Persche-sagen har Domstolen allerede behandlet et lignende argument og forkastet

13 — Jf. f.eks. Persche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 48, og dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 39.

dette. I denne sag skulle Domstolen bl.a. tage stilling til, om en tysk skattelovgivning, hvorefter der var fastsat et skattefradrag for gaver skænket til almennyttige institutioner beliggende i Tyskland, mens denne skattefordel var udelukket for gaver skænket til almennyttige institutioner etableret i en anden medlemsstat, er forenelig med artikel 56 ff. EF. I denne forbindelse har Domstolen bl.a. undersøgt argumentet om, at indenlandske og udenlandske almennyttige institutioner ikke er sammenlignelige, når de indenlandske almennyttige institutioner varetager aktiviteter af almen interesse og derved aflaster staten. Domstolen godtog ganske vist, at indenlandske almennyttige institutioner kan træde i de offentlige myndigheders sted ved varetagelsen af visse opgaver, og at dette kan føre til en nedbringelse af den pågældende medlemsstats udgifter, hvilket i hvert fald delvist kan kompensere for det lavere skatteprovenu som følge af fradragsretten for gaver. Den forkastede imidlertid argumentet om, at gaver til indenlandske og til udenlandske almennyttige institutioner alene af denne grund må underkastes forskellige regler med hensyn til skattefordele¹⁴. Domstolen støttede navnlig denne holdning på sin faste praksis, hvorefter hensynet til at undgå et lavere skatteprovenu ikke er blandt de hensyn, som anføres i artikel 58 EF, og heller ikke kan anses for

et tvingende alment hensyn, som kan begrunde restriktioner for en frihed indført ved traktaten¹⁵.

50. Jeg mener, at denne vurdering, hvorefter mulige budgetmæssige konsekvenser, der følger af, at en national skattelovgivning udformes i overensstemmelse med EU-retten, almindeligvis ikke er blandt de hensyn, som anføres i artikel 58 EF, og heller ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, kan overføres på nærværende sag¹⁶.

51. I den foreliggende sag kan det heller ikke udelukkes, at de skattemæssigt begunstigede gaver til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte institutioner støtter den østrigske stat i forbindelse med dennes finansieringsforpligtelse over for institutioner, der varetager opgaver inden for den østrigske forsknings- og uddannelsessektor. På baggrund af det ovenfor anførte følger det imidlertid ikke heraf, at Republikken Østrig ved fastsættelsen af reglerne for retten til fradrag for gaver i den skattepligtige indkomst kan indføre en forskelsbehandling af gaveydere til indenlandske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner og gaveydere til sådanne institutioner, der er etableret i andre EU-medlemsstater, der

15 — Jf. f.eks. dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 59, og Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 49. Jf. endvidere dom af 22.12.2010, sag C-287/10, Tankreederei I, Sml. I, s. 4233, præmis 27.

16 — Jf. i denne forbindelse også dom af 8.9.2010, forenede sager C-316/07, C-358/07 – C-360/07, C-409/07 og C-410/07, Markus Stoß, Sml. I, s. 8069, præmis 105.

14 — Persche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 45 ff.

begrænser de frie kapitalbevægelser, med den ikke nærmere uddybede begrundelse, at gaverne til sidstnævnte ikke støtter Republikken Østrig i forbindelse med dens opfyldelse af dens finansieringsforpligtelser inden for dette område.

videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater forfølger sådanne mål, kan de også omfattes af fradragsordningen for gaver.

52. I duplikken har den østrigske regering endelig forsøgt at begrunde den manglende sammenlignelighed med de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte institutioner med det argument, at Republikken Østrig gennem disse institutioner udfører sine opgaver inden for videregående uddannelse, videnskabelig forskning og fremme af Østrig som videnskabsland. I forbindelse med EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), kan de indenlandske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner kun omfattes af fradragsordningen for gaver, såfremt de i stor udstrækning forfølger mål inden for det videnskabelige område, der tjener almene indenlandske interesser. I det omfang uddannelses-, forsknings- og

53. Den østrigske regering gør således gældende, at de indenlandske institutioner varetager almene østrigske interesser, mens institutioner i andre EU-medlemsstater normalt varetager almene nationale interesser i den stat, hvor den enkelte institution er etableret. På baggrund af disse forskellige målsætninger er den indkomstskattemæssige forskelsbehandling af gaveydere, der er skattepligtige i Østrig, tilladt. Hvis der undtagelsesvis skulle findes uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater, der forfølger mål inden for det videnskabelige område, der tjener almene østrigske interesser, kan disse institutioner også omfattes af den omhandlede skattefradragsordning i medfør af EStG's § 4a, nr. 1, litra e).

54. Heller ikke dette argument er overbevisende.

55. Selv om Republikken Østrig ved fastsættelsen af, hvilke institutioner der skal være omfattet af en national fradragsordning for gaver, kan kræve en vis grad af tilknytning mellem disse institutioner og Republikken Østrig¹⁷, skal denne afgrænsning af kredsen

17 — Jf. i denne forbindelse Tankreederei I-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 30 ff.

af støtteværdige institutioner i et tilfælde som det foreliggende principielt ske gennem fastsættelsen af de konkrete mål, som de pågældende institutioner skal forfølge. Republikken Østrig kan således beslutte, at skattefradraget for gaver til institutioner alene skal gælde for institutioner, der forsker inden for områder, der er af særlig betydning for almene østrigske interesser, eksempelvis lavineforskning. Hvis denne afgrænsning af de skattemæssigt støtteværdige forskningsområder fører til, at det reelt kun er gaver til østrigske institutioner, der omfattes af fradragsordningen for gaver, vil det principielt være foreneligt med princippet om de frie kapitalbevægelser.

hjemstedskriterium, der naturligvis ikke kan anvendes som begrundelse for den omhandlede forskelsbehandling af gaver til østrigske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner og sådanne institutioner i andre EU-medlemsstater.

56. I den foreliggende sag har den østrigske regering alene generelt anført, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede institutioner forfølger mål inden for det videnskabelige område, der tjener almene østrigske formål. Denne målsætning er defineret på en sådan måde, at den opfyldes af næsten alle uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner, der er etableret i Østrig, mens der ikke foreligger et eneste eksempel på en institution i en anden EU-medlemsstat, der opfylder denne målsætning. Dermed udgør den således definerede målsætning reelt et rent

57. I denne forbindelse bør det ligeledes fremhæves, at kravet om, at gaverne til de pågældende institutioner skal være objektivt sammenlignelige, ikke er ensbetydende med, at disse institutioner behøver at befinde sig i en situation, der i enhver henseende er identisk. På denne baggrund fører den omstændighed, at Republikken Østrig ved fastsættelsen af, hvilke — østrigske — institutioner der er omfattet af fradragsordningen for gaver, generelt tager udgangspunkt i, om de tjener almene østrigske interesser inden for det videnskabelige område, ikke automatisk til, at disse — østrigske — institutioner objektivt set ikke kan sammenlignes med de tilsvarende institutioner i andre EU-medlemsstater. Tværtimod skal der tages udgangspunkt i, at de institutioner i andre EU-medlemsstater, der forfølger de samme mål som de østrigske institutioner og derigennem yder et gaver til de almene interesser inden for videnskaben i den stat, hvor de har hjemsted, befinder sig i en tilsvarende situation. Eksempelvis

befinder uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner, der driver grundforskning i forskellige medlemsstater, sig principielt i en tilsvarende og dermed objektivt sammenlignelig situation, selv om denne forsknings gaver til styrkelse af positionen som videnskabsland for den stat, hvor den pågældende institution er etableret, er af indirekte karakter. Øjensynlig tog den østrigske regering i øvrigt også udgangspunkt i denne opfattelse i sit svarskrift¹⁸.

2. Om begrundelse i tvingende almene hensyn

59. Den østrigske regering er af den opfattelse, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser under alle omstændigheder er begrundet i tvingende almene hensyn. Alle i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede institutioner forfølger det mål at fremme Østrigs position som videnskabs- og derigennem også som uddannelsesland. Dette mål udgør et tvingende alment hensyn. Den omhandlede skattefradragssituation bidrager til at nå dette mål og kan i denne sammenhæng også bestå proportionalitetsprøvelsen.

60. Dette argument må forkastes af flere grunde.

58. Følgelig må jeg konkludere, at den østrigske regerings anbringende om, at de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), anførte institutioner på den ene side og de tilsvarende uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner i andre EU-medlemsstater på den anden side ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation, og at den omhandlede forskelsbehandling af gaveydere, der er indkomstskattepligtige i Østrig, derfor ikke vedrører indbyrdes sammenlignelige (gave-)situationer, ikke kan tages til følge.

61. Først og fremmest skal jeg henvise til Laboratoires Fournier-dommen¹⁹. I denne dom har Domstolen fastslået, at hensynet til at fremme forskning og udvikling kan udgøre et tvingende alment hensyn. Domstolen har dog samtidig understreget, at en national foranstaltning, der udelukker skattefradrag for udgifter til forskning, som ikke er udført i den pågældende medlemsstat, er direkte i strid med det formål, som forfølges med Unionens politik inden for forskning og teknologisk udvikling, og således ikke kan begrundes med

18 — Den østrigske regering har således i punkt 19 i sit svarskrift anført, at institutioner, »der ganske vist er etableret i forskellige medlemsstater, men har til formål at fremme identiske almene interesser«, ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation på grund af den manglende myndighedsindflydelse ud over den enkelte (medlems)stats grænser.

19 — Dom af 10.3.2005, sag C-39/04, Sml. I, s. 2057, præmis 23.

henvisning til det med denne foranstaltning forfulgte mål om at fremme den nationale forskning og udvikling. Som begrundelse herfor har Domstolen navnlig henvist til artikel 163 EF — nu artikel 179 TEUF — hvor det i stk. 2 anføres, at Fællesskabet opmuntrer virksomheder, forskningscentre og universiteter i deres indsats for forskning og teknologisk udvikling af høj kvalitet og støtter deres samarbejdsbestrebelse, bl.a. ved at fjerne juridiske og fiskale hindringer for dette samarbejde.

62. Efter min opfattelse kan denne vurdering i *Laboratoires Fournier*-dommen direkte overføres på den foreliggende sag, ikke mindst i betragtning af at gennemførelsen af et europæisk forskningsrum nu i artikel 179 TEUF udtrykkeligt nævnes som mål for forskningspolitikken. Herefter kan den omhandlede fradragsordning for gaver og den deraf følgende restriktion for de frie kapitalbevægelser principielt ikke begrundes med henvisning til det med denne foranstaltning forfulgte mål om at fremme den nationale forskning og udvikling ved østrigske forskningscentre og højere læreanstalter.

63. I det omfang den østrigske regering som begrundelse for restriktionen for de frie kapitalbevægelser henviser til det mål om at støtte uddannelsesområdet i Østrig, som følges med fradragsordningen for gaver, kan jeg tiltræde dette anbringende, for så vidt som uddannelsesfremme kan udgøre et tvingende

alment hensyn. Jeg mener imidlertid ikke, at den østrigske regering har godtgjort, at den omhandlede restriktion for de frie kapitalbevægelser er begrundet i tvingende hensyn til fremme af uddannelsesområdet.

64. I denne forbindelse bemærkes det navnlig, at tvingende almene hensyn ifølge traditionel praksis ikke kan påberåbes som begrundelse for diskriminerende anvendte restriktioner for grundlæggende friheder²⁰.

65. Det er ubestridt, at den omhandlede fradragsordning for gaver — i al fald indirekte

20 — Jf. grundlæggende dom af 30.11.1995, sag C-55/94, *Gebhard*, Sml. I, s. 4165, præmis 37. Jf. om diskriminerende begrænsninger af den frie udveksling af tjenesteydelser dom af 6.10.2009, sag C-153/08, *Kommissionen mod Spanien*, Sml. I, s. 9735, præmis 36, af 30.3.2006, sag C-451/03, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, Sml. I, s. 2941, præmis 36 ff., og af 16.1.2003, sag C-388/01, *Kommissionen mod Italien*, Sml. I, s. 721, præmis 19. Om princippet om, at restriktioner for etableringsfriheden, der støttes på nationalitet, ikke kan være begrundet i tvingende almene hensyn, jf. dom af 16.12.2010, sag C-89/09, *Kommissionen mod Frankrig*, Sml. I, s. 12941, præmis 50 ff., af 1.6.2010, forenede sager C-570/07 og C-571/07, *Blanco Pérez og Chao Gómez*, Sml. I, s. 4629, præmis 61 ff., af 19.5.2009, forenede sager C-171/07 og C-172/07, *Apothekerammer des Saarlandes m.fl.*, Sml. I, s. 4171, præmis 25 ff., og af 10.3.2009, sag C-169/07, *Hartlauer*, Sml. I, s. 1721, præmis 44 ff.

— er diskriminerende²¹. Det er dog tvivlsomt, om den traditionelle praksis, hvorefter diskriminerende restriktioner for grundlæggende friheder ikke kan begrundes med tvingende almene hensyn, også kan overføres på et tilfælde som det foreliggende, hvor en national skatteordning, der differentierer på grundlag af det sted, hvor kapital er investeret, indebærer en restriktion for de frie kapitalbevægelser²². I Domstolens nyere praksis findes der desuden klare fingerpeg om, at tvingende almene hensyn inden for visse områder også kan anvendes som begrundelse for diskriminerende restriktioner for grundlæggende

friheder, hvorved proportionalitetsprincippet naturligvis altid skal overholdes²³.

66. I den foreliggende sag er det dog ikke nødvendigt at nå frem til en endelig besvarelse af spørgsmålet, om den omhandlede restriktion for de frie kapitalbevægelser principielt kan begrundes i tvingende almene hensyn. En sådan begrundelse er nemlig altid betinget af, at proportionalitetsprincippet overholdes. Denne betingelse er efter min opfattelse ikke opfyldt i den foreliggende sag.

67. For så vidt angår proportionalitetskontrollen af den omhandlede fradragsordning for gaver skal det i det væsentlige undersøges, om denne ordning med henblik på at opnå målet om at fremme Republikken Østrig som uddannelsesland er 1) egnet og 2) nødvendig, og om den deraf følgende begrænsning af de frie kapitalbevægelser er 3) forholdsmæssig²⁴.

- 21 — Den østrigske regering har ikke bestridt, at udenlandske institutioner principielt ikke er omfattet af ordningen i henhold til EStG's § 4, nr. 1, litra a)-d). Selv om EStG's § 4, nr. 1, litra e), ikke udtrykkeligt begrænser den kreds af institutioner, der kan være omfattet af denne ordning, til indenlandske uddannelses-, forsknings- og videnskabsinstitutioner, må det desuden antages, at institutioner i andre EU-medlemslande i praksis næppe kan opfylde betingelserne i EStG's § 4, nr. 1, litra e). Dermed forskelsbehandles gavedere, der er skattepligtige i Østrig, i indkomstskattemæssig henseende på grundlag af det sted, hvor deres kapital er investeret. Jf. punkt 32 ff. i dette forslag til afgørelse.
- 22 — Domstolen har i nu fast praksis fastslået, at en national skattelovgivning, der sondrer mellem indenlandske og udenlandske forhold og derved begrænser de frie kapitalbevægelser, kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn, jf. f.eks. den ovenfor i fodnote 12 nævnte praksis. Denne tilgang indebærer, at også en forskellig skattemæssig behandling af indenlandske og udenlandske situationer, der objektivt er indbyrdes sammenlignelige, kan være begrundet i et tvingende alment hensyn. Dette fremgår udtrykkeligt af dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 42.

- 23 — Det gælder eksempelvis for nationale miljøforanstaltninger med diskriminerende karakter. Jf. herom mit forslag til afgørelse af 16.12.2010 i den verserende sag C-28/09, Kommissionen mod Østrig, punkt 82 ff.
- 24 — Om denne treledede opbygning af proportionalitetsprøvelsen, jf. mit forslag til afgørelse af 14.4.2010 i sag C-271/08, Kommissionen mod Tyskland, dom af 15.7.2010, Sml. I, s. 7091, punkt 189, og af 16.12.2010 i sagen Kommissionen mod Østrig, nævnt ovenfor i fodnote 23, punkt 93.

68. Ifølge Domstolens praksis er en foranstaltning egnet til at opnå det påberåbte formål, hvis den reelt opfylder hensynet til at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde²⁵. En foranstaltning er nødvendig, når den blandt flere foranstaltninger, der er egnede til at opnå formålet, er den mindst bebyrdende for den berørte interesse eller retlige gode²⁶. Der foreligger en uforholdsmæssig restriktion for de frie kapitalbevægelser, såfremt den nationale foranstaltning, på trods af at den bidrager til at nå et mål af almen interesse, medfører et urimeligt kraftigt indgreb i de frie kapitalbevægelser.

maksimalt 10% af indkomsten kan gøres gældende som skattnedsættende gaver til videnskab og forskning, og at omfanget af de gaver, der kan opnås, således er begrænset beløbsmæssigt. Der er følgelig risiko for, at der sker en delvis forskydning af gaverne fra de østrigske institutioner til udenlandske institutioner, hvis restriktionen slækkes, hvorved der vil stå færre midler til rådighed for de østrigske institutioner i form af indtægter fra gaver.

70. Efter min opfattelse har den østrigske regering ved denne påstand ikke tilstrækkeligt konkret godtgjort, at den omhandlede begrænsning af fradragsordningen for gaver er nødvendig for at fremme Republikken Østrigs position som videnskabs- og uddannelsesland²⁸.

69. I denne forbindelse har den østrigske regering anført²⁷, at begrænsningen af skatfordelen til at gælde i forbindelse med de i EStG's § 4, nr. 1, litra a)-d), nævnte institutioner er egnet til og nødvendig for at nå målet, fordi den omhandlede fradragsordning for gaver indebærer, at driftsudgifter svarende til

71. I den foreliggende sag må det fastslås, at den østrigske regering hverken i svarskriftet eller i duplikken beløbsmæssigt har redegjort for, hvor store de årlige donationer til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), opregnede institutioner er, og i hvilket omfang disse indtægter bidrager til finansieringen af disses aktiviteter. Tværtimod har den østrigske regering alene fremsat generelle bemærkninger vedrørende fradragsordningen for gaver og de sandsynlige konsekvenser af en udformning af denne ordning, der er i overensstemmelse med EU-retten, for viljen hos personer, der er indkomstskattepligtige i Østrig, til at skænke gaver. Dette er ikke tilstrækkeligt til

25 — Jf. dom af 11.3.2010, sag C-384/08, *Attanasio Group*, Sml. I, s. 2055, præmis 51, og af 17.11.2009, sag C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Sml. I, s. 10821, præmis 42.

26 — Dom af 11.7.1989, sag 265/87, *Schräder*, Sml. s. 2237, præmis 21.

27 — Svarskrift, punkt 29 ff.

28 — Under en traktatbrudssag påhviler det Kommissionen at fremføre forhold, der er tilstrækkelige til at godtgøre en tilsidesættelse af EU-retten. Når dette – som i den foreliggende sag – er sket, påhviler det medlemsstaten konkret og detaljeret at gengive de forelagte forhold og de heraf følgende virkninger. Jf. f.eks. dom af 22.9.1988, sag 272/86, *Kommissionen mod Grækenland*, Sml. s. 4875, præmis 21.

at godtgøre, at begrænsningen af fradragsordningen for gaver til indenlandske institutioner er nødvendig med henblik på at fremme Republikken Østrigs position som forsknings- og uddannelsesland. Af samme grund har den østrigske regering ikke på nogen måde godtgjort, at udelukkelsen af udenlandske institutioner fra denne ordning er forholdsmæssig. Det må herefter konkluderes, at den omhandlede fradragsordning for gaver udgør et uforholdsmæssigt indgreb i de frie kapitalbevægelser.

72. På baggrund heraf når jeg til den konklusion, at den østrigske regerings argumentation, hvorefter den her omhandlede restriktion for de frie kapitalbevægelser er begrundet i tvingende hensyn til fremme af det nationale videnskabs- og uddannelsesområde, bør forkastes som ubegrundet.

3. Sammenfatning

73. På baggrund af ovennævnte betragtninger når jeg til den konklusion, at bestemmelserne i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), hvorefter det i reglen kun er gaver skænket af gavedydere, der er indkomstskattepligtige i Østrig,

til de deri nævnte indenlandske institutioner, der kan fradrages i den skattepligtige indkomst inden for de ved lov fastsatte grænser, udgør en ulovlig restriktion for de frie kapitalbevægelser og følgelig udgør en tilsidesættelse af artikel 56 EF.

74. Selv om Kommissionen i den begrundede udtalelse har konkluderet, at EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-e), er i strid med artikel 56 EF samt med EØS-aftalens 40, og har opfordret Republikken Østrig til at træffe de fornødne foranstaltninger til at bringe overtrædelsen til ophør, har den i sin stævning kun gjort gældende, at EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), er uforenelig med artikel 56 EF samt med EØS-aftalens artikel 40²⁹.

75. Det fremgår af procesreglements artikel 38, stk. 1, sammenholdt med artikel 42, stk. 2, at et søgsmåls genstand skal være angivet i stævningen. Da Kommissionen har begrænset denne til bestemmelserne i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), skal det, henset til de ovenfor anførte betragtninger, fastslås, at Republikken Østrig har tilsidesat sine

29 — Dette fremgår allerede af fremstillingen af den nationale østrigske lovgivning i stævningspunkt 7 ff., hvor alene EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), er anført.

forpligtelser i henhold til artikel 56 EF, idet den har begrænset muligheden for at fradrage gaver til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), nævnte institutioner til at omfatte institutioner, der er etableret i Østrig.

C — Om der foreligger en tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 40

76. Efter Kommissionens opfattelse gælder dens betragtninger om, at den omhandlede fradragsordning for gaver er i strid med princippet om de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 EF tilsvarende også for EØS-aftalens artikel 40. Kommissionen har derfor nedlagt påstand om, at det fastslås, at Republikken Østrig med den omhandlede fradragsordning for gaver også har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØS-aftalens artikel 40.

77. Et af hovedformålene med EØS-aftalen er at opnå den videst mulige gennemførelse af den frie bevægelighed for varer, tjenesteydelser og kapital inden for hele EØS, således at det indre marked, der består på Unionens område, kan blive udstrakt til de EFTA-stater, der deltager i EØS. I dette perspektiv har flere

af bestemmelserne i EØS-aftalen til formål at sikre en så ensartet fortolkning som mulig af denne inden for hele EØS³⁰.

78. Ifølge fast praksis følger det af EØS-aftalens artikel 40, at de regler, der forbyder restriktioner for kapitalbevægelser og forskelsbehandling, som bestemmelserne omtaler — med hensyn til relationerne mellem de stater, der er parter i EØS-aftalen, hvad enten det drejer sig om EU-medlemsstater eller EFTA-stater — er identiske med de regler, der i EU-retten gælder for relationerne mellem medlemsstaterne³¹. Heraf følger, at selv om restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem statsborgere i stater, der er parter i EØS-aftalen, skal vurderes i henhold til aftalens artikel 40 og bilag XII, har disse bestemmelser samme retlige indhold som bestemmelserne i artikel 56 EF³².

79. I overensstemmelse med mine betragtninger vedrørende tilsidesættelsen af

30 — Dom af 28.10.2010, sag C-72/09, *Établissements Rimbaud*, Sml. I, s. 10659, præmis 20, af 11.6.2009, sag C-521/07, *Kommissionen mod Nederlandene*, Sml. I, s. 4873, præmis 32, og af 23.9.2003, sag C-452/01, *Ospelt og Schlössle Weissenberg*, Sml. I, s. 9743, præmis 29.

31 — *Établissements Rimbaud*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 21, og dommen i sagen *Ospelt og Schlössle Weissenberg*, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 28.

32 — *Établissements Rimbaud*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 22, og dommen i sagen *Kommissionen mod Nederlandene*, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 33.

artikel 56 EF må det derfor ligeledes fastslås, at Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØS-aftalens artikel 40, idet den har begrænset muligheden for at fradrage gaver skænket til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), nævnte institutioner i den skattepligtige indkomst til at omfatte gaver til institutioner, der er etableret i Østrig.

VIII — Omkostninger

80. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Republikken Østrig tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da denne i det væsentlige har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

IX — Forslag til afgørelse

81. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Republikken Østrig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet den har begrænset muligheden for at fradrage gaver skænket til de i EStG's § 4a, nr. 1, litra a)-d), nævnte institutioner i den skattepligtige indkomst til at omfatte gaver til institutioner, der er etableret i Østrig.

2) Republikken Østrig betaler sagens omkostninger.«