

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 14 september 2006 *

I mål C-386/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland), genom beslut av den 14 juli 2004, som inkom till domstolen den 8 september 2004, i målet mellan

Centro di Musicologia Walter Stauffer

och

Finanzamt München für Körperschaften,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet och U. Löhmus (referent),

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 oktober 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Centro di Musicologia Walter Stauffer, genom O. Thömmes, Rechtsanwalt,
- Finanzamt München für Körperschaften, genom C. Anneser och K. Schmid, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom A. Tiemann och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, D. Moloney, BL, och K. Maguire, BL,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

- Förenade kungarikets regering, genom C. White, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 december 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG), artikel 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse), artikel 66 i EG-fördraget (nu artikel 55 EG) och artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG)

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Centro di Musicologia Walter Stauffer, en stiftelse som bildats enligt italiensk rätt (nedan kallad stiftelsen), och Finanzamt München für Körperschaften (nedan kallad Finanzamt), och den gäller frågan huruvida vissa inkomster skall påföras skatt för juridiska personer med avseende på beskattningsåret 1997.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 I inledningen till bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), med rubriken "Nomenklatur för kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1", preciseras följande:

"I denna nomenklatur klassificeras kapitalrörelser efter den ekonomiska arten av de tillgångar och skulder som de avser, uttryckta antingen i inhemsk eller i utländsk valuta.

De kapitalrörelser som förtecknas i denna nomenklatur omfattar följande:

- Alla de aktiviteter som fordras för kapitalrörelser: avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar. Transaktionerna sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen räkning (t.ex. överföringar av utvandrarens tillgångar).
- Aktiviteter som utförs av envar fysisk eller juridisk person ...

- Tillgång för marknadsaktörer till all den finansiella teknik som står till buds på den marknad där transaktionen är avsedd att genomföras. Sålunda täcker begreppet förvärv av värdepapper och andra finansiella instrument inte endast avistatransaktioner utan samtliga förekommande transaktionstyper: terminsaffärer, options- och garantitransaktioner, swaptransaktioner mot andra tillgångar, etc. ...
- Transaktioner för likvidering eller överlåtelse av samlade tillgångar, repatriering av erhållen likvid ..., eller omedelbart tillgodogörande av sådan likvid inom ramen för förpliktelser som gäller inom gemenskapen.
- Transaktioner för återbetalning av krediter eller lån.

Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning över kapitalrörelser — därav rubriken XIII — F. 'Andra kapitalrörelser: Diverse'. Den skall därför inte tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser, sådana som avses i artikel 1 i direktivet."

- 4 Nämnda nomenklatur innehåller tretton olika kategorier av kapitalrörelser. Under rubriken II, som avser "Investeringar i fast egendom" anges följande kategorier:

"A. Utlänningars investeringar i fast egendom i landet

...."

Den nationella lagstiftningen

- 5 Relevanta bestämmelser i 1996 års lag om skatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz 1996, nedan kallad KStG) har följande avfattning:

"2 § Begränsad skattskyldighet

Begränsad skattskyldighet för skatt för juridiska personer gäller för

1. inkomster som juridiska personer, sammanslutningar av personer och avskilda förmögenheter som varken har sin styrelse eller sitt säte inom landet uppbär där, ...

5 § Befrielse

1. Från skatt för juridiska personer befrias

...

9. Juridiska personer, sammanslutningar av personer och avskilda förmögenheter som enligt sina stadgar, stiftelseförordnanden eller liknande regler och

enligt den faktiska verksamheten uteslutande och direkt uppfyller ett allmännyttigt, välgörande eller kyrkligt ändamål (51–68 §§ i Abgabenordnung [1977 års lag om skatter och avgifter, nedan kallad AO]). Bedriver den juridiska personen näringsverksamhet i form av rörelse föreligger inte skattefrihet för denna del av verksamheten. Andra meningen gäller inte för skogsbruksföretag.

2. Befrielse enligt första stycket gäller inte

...

3. för personer som är begränsat skattskyldiga enligt 2 § punkt 1.

...

8 § Beräkning av inkomst

1. Begreppet inkomst och beräkningen av inkomst regleras i inkomstskattelagen och i denna lag ...”

- 6 Tillämpliga bestämmelser i 1990 års tyska inkomstskattelag (Einkommensteuergesetz, nedan kallad EStG) har följande lydelse:

"21 § Uthyrning och utarrendering

1) Som inkomst av uthyrning och utarrendering anses:

1. Inkomst av uthyrning och utarrendering av fast egendom, särskilt fastigheter, byggnader, delar av byggnader, ...

...

49 § Inkomster som omfattas av begränsad skattskyldighet

- 1) Följande inkomster som uppburits inom landet omfattas av den begränsade skattskyldigheten för inkomstskatt (1 § fjärde stycket):

...

6. Inkomst av uthyrning och utarrendering ..., när den fasta eller lösa egendomen eller rättigheterna är ... belägna inom landet ..."

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 Stiftelsen, som är erkänt allmännyttig enligt italiensk rätt, äger en näringsfastighet i München.
- 8 Finanzamt beslutade att påföra stiftelsen skatt för juridiska personer för uthyrningen av denna näringsfastighet för beskattningsåret 1997. Stiftelsen har inte några lokaler i Tyskland för sin verksamhet och har inte heller några dotterbolag. Tjänster som tillhandahålls i samband med uthyrningen av fastigheten ombesörjs av en tysk fastighetsförvaltare.
- 9 Av det förordnande som gällde under det omtvistade beskattningsåret framgår att stiftelsen inte har något vinstsyfte. Stiftelsen bedriver sin verksamhet uteslutande för kulturella ändamål i form av utbildnings- och undervisningsverksamhet genom understödjande av undervisningsämnena klassisk tillverkning av stränginstrument och stråkinstrument samt musikhistoria och allmän musikvetenskap. Stiftelsen får inrätta ett eller flera stipendier som möjliggör för schweiziska ungdomar, företrädesvis från Bern (Schweiz), att bekosta sitt uppehälle i Cremona (Italien) under hela utbildningsperioden.
- 10 Av den information som den hänskjutande domstolen har lämnat framgår att stiftelsen under det omtvistade beskattningsåret fullföljde allmännyttiga ändamål i den mening som avses i 51–68 §§ AO. Enligt denna domstol förutsätter inte främjande av samhällsintresset i den mening som avses i 52 § i nämnda lag att de främjande åtgärderna måste gynna tyska medborgare. Stiftelsen är följaktligen i princip befriad från skatt för juridiska personer med stöd av 5 § första stycket punkt 9 första meningen KStG, och den skall inte beskattas för sin inkomst enligt

andra och tredje meningarna i nämnda bestämmelse, eftersom uthyrningen inte överskrider ramen för förmögenhetsförvaltningen och inte utgör en kommersiell företagstransaktion i den mening som avses i 14 § första stycket AO.

- 11 Eftersom stiftelsen emellertid har sitt säte och sin ledning i Italien uppbär den sina hyresinkomster i Tyskland inom ramen för sin begränsade skattskyldighet där. Därav följer att det alltså är 5 § andra stycket punkt 3 KStG som skall tillämpas. Enligt denna gäller skattebefrielsen, som bland annat är tillämplig för juridiska personer som uteslutande och direkt fullföljer allmännyttiga ändamål, inte för begränsat skattskyldiga personer. Av denna bestämmelse följer att stiftelsen på grund av de hyresinkomster som den uppbär i Tyskland från uthyrningen av näringsfastigheten skall påföras skatt för juridiska personer.
- 12 Stiftelsen begärde omprövning av taxeringsbeslutet för inkomståret 1997 med motiveringen att den var en erkänt allmännyttig stiftelse och att den därför skulle befrias från skattskyldighet. Begäran om omprövning föranledde inte någon ändring. Stiftelsen överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht München, som ogillade överklagandet. Stiftelsen väckte därpå revisionstalan vid Bundesfinanzhof, som fann att det var oklart huruvida beslutet att inte medge den befrielse från skattskyldighet för juridiska personer som föreskrivs i 5 § andra stycket punkt 3 KStG är förenligt med gemenskapsrättens krav.
- 13 Bundesfinanzhof beslutade mot bakgrund av dessa förhållanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 52 i EG-fördraget jämförd med artikel 58 i EG-fördraget, mot artikel 59 i EG-fördraget jämförd med artiklarna 66 och 58 i EG-fördraget, samt mot artikel 73b i EG-fördraget att en privaträttslig allmännyttig stiftelse från en medlemsstat, som i en annan medlemsstat är begränsat skattskyldig för hyres-

inkomster, i denna andra medlemsstat inte är befriad från skatt för juridiska personer, till skillnad från vad som gäller för en i nämnda andra medlemsstat allmännyttig obegränsat skattskyldig stiftelse med motsvarande inkomster?”

Tolkningsfrågan

- 14 Bundesfinanzhof har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida de bestämmelser i EG-fördraget som gäller etableringsrätt, friheten att tillhandahålla tjänster och/eller fri rörlighet för kapital utgör hinder för en medlemsstat, som befriar hyresinkomster från skatt för juridiska personer om inkomsterna uppbärs inom det nationella territoriet av erkänt allmännyttiga stiftelser vilka i princip är obegränsat skattskyldiga om de är hemmahörande i denna stat, att inte medge samma befrielse för inkomster av samma slag när denna uppbärs av en erkänt allmännyttig privaträttslig stiftelse om denna är hemmahörande i en annan medlemsstat och därmed endast är begränsat skattskyldig i den förstnämnda medlemsstaten.
- 15 Domstolen erinrar inledningsvis om att frågor avseende direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet, men att dessa icke desto mindre skall iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 14, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Van Hilten–van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 36).
- 16 Det skall därefter prövas huruvida stiftelsen med hänsyn till omständigheterna i målet kan åberopa bestämmelserna om etableringsrätt, om fritt tillhandahållande av tjänster och/eller de bestämmelser som rör fri rörlighet för kapital.

- 17 Den etableringsfrihet som enligt artikel 52 i fördraget tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 58 i fördraget en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur (dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 30, och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 29).
- 18 Enligt EG-domstolens praxis är begreppet etablering i den mening som avses i fördraget ett mycket vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för medborgare i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och att erhålla utbyte av detta i form av vinst. Begreppet befrämjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på den fria yrkesutövningens område (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 1974 i mål 2/74, Reyners, REG 1974, s. 631, punkt 21, svensk specialutgåva, volym 2, s. 309, och av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165, punkt 25).
- 19 För att bestämmelserna om etableringsrätt skall bli tillämpliga krävs dock i princip en ständig närvaro i värdmedlemsstaten och, i fall av förvärv och innehav av fast egendom, att förvaltningen av denna egendom utgör en aktiv verksamhet. Beskrivningen av omständigheterna i förevarande mål visar dock att stiftelsen inte har några lokaler i Tyskland för att bedriva sin verksamhet och att de tjänster som uthyrningen av den fasta egendomen fordrar tillhandahålls av en tysk fastighetsförvaltare.
- 20 Domstolen finner därmed att de bestämmelser som styr etableringsfriheten inte är tillämpliga under sådana förhållanden som råder i tvisten i målet vid den nationella domstolen.

- 21 Det skall därefter prövas om stiftelsen kan åberopa bestämmelserna i artiklarna 73b–73g i fördraget, vilka avser fri rörlighet för kapital.
- 22 Domstolen konstaterar i detta avseende att fördraget inte innehåller någon definition av begreppen kapitalrörelser respektive betalningar. Det följer dock av fast rättspraxis att, eftersom artikel 73b i fördraget i allt väsentligt återger innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361 — och trots att direktivet antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (artiklarna 67–73 i EEG-fördraget ersattes av artikel 73b–73g i EG-fördraget, nu artiklarna 56 EG–60 EG) — så fortsätter den nomenklatur för kapitalrörelser som har bifogats direktivet att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser som den hade innan sagda bestämmelser trädde i kraft, varvid det skall beaktas att förteckningen i direktivet, såsom anges i inledningen till densamma, inte är uttömmande (se, bland annat, dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer, REG 1999, s. I-1661, punkt 21, och av den 5 mars 2002 i de förenade målen C-515/99, C-519/99–C-524/99 och C-526/99–C-540/99, Reisch m.fl., REG 2002, s. I-2157, punkt 30, samt domen i det ovannämnda målet Van Hiltten-van der Heijden, punkt 39).
- 23 Det är ostridigt att stiftelsen, som har sitt säte i Italien, har en näringsfastighet i München som den hyr ut. Bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga I till direktiv 88/361 anges under rubriken II, som avser ”Investeringar i fast egendom”, utlänningars investeringar i fast egendom i landet.
- 24 Av detta följer att både omständigheten att vara ägare till nämnda fasta egendom och att exploatera densamma omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Det behöver alltså inte undersökas om stiftelsen agerar i egenskap av tillhandahållare av tjänster.
- 25 Enligt artikel 73b i fördraget skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna vara förbjudna.

- 26 För att bestämma om en sådan nationell lagstiftning som den som är ifråga i målet vid den nationella domstolen innebär en restriktion av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b i fördraget, måste det prövas huruvida tillämpningen av densamma har en restriktiv inverkan på stiftelser som är erkänt allmännyttiga och som är hemmahörande i andra medlemsstater genom att den, när det gäller hyresinkomster som uppbärs inom landet, inte ger dem rätt till den skattebefrielse som andra stiftelser av samma slag med obegränsad skattskyldighet inom landet beviljas.
- 27 Det faktum att skattebefrielsen avseende hyresinkomsterna endast är tillämplig i fråga om stiftelser som är erkänt allmännyttiga och som i princip är obegränsat skattskyldiga i Tyskland, innebär att stiftelser som har sitt säte i en annan medlemsstat förfördelas, vilket kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten för kapital och betalningar.
- 28 Av ovanstående följer att en lagstiftning som den här aktuella utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 73b i fördraget.
- 29 Det skall emellertid prövas huruvida en sådan restriktion kan motiveras med hänvisning till bestämmelserna i fördraget.
- 30 Domstolen erinrar härvid om att i enlighet med artikel 73d.1 a i fördraget skall bestämmelserna i artikel 73b inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som inte befinner sig i samma situation när det gäller deras hemvist eller den ort där de har investerat sitt kapital.

- 31 Artikel 73d.1 a i fördraget utgör emellertid ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och skall därför tolkas restriktivt. Den kan inte tolkas så, att varje skattelagstiftning som innehåller en åtskillnad mellan de skattskyldiga beroende på den ort där de har sitt hemvist eller den medlemsstat där deras kapital har investerats automatiskt är förenlig med fördraget. Undantaget i artikel 73d.1 a i fördraget är nämligen i sig begränsat genom artikel 73d.3 i samma fördrag, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i artikel 73d.1 a i fördraget "[inte får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 73b" (se dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 28).
- 32 Det skall alltså göras skillnad mellan sådan ojämlig behandling som är tillåten enligt artikel 73d.1 a i fördraget och sådan godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning som är förbjuden enligt artikel 73d.3. Av rättspraxis framgår att för att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken det föreskrivs en skillnad i behandling av stiftelser som är obegränsat skattskyldiga och stiftelser som är begränsat skattskyldiga, skall anses vara förenlig med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital får skillnaden i behandling endast avse situationer som objektivt sett inte är lika eller så måste den motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, såsom nödvändigheten av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och en effektiv skattekontroll (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 29). För att kunna motiveras får skillnaden mellan, å ena sidan, erkänt allmännyttiga stiftelser som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland och, å andra sidan, stiftelser av samma typ som är hemmahörande i andra medlemsstater, inte gå utöver vad som krävs för att det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen skall kunna uppnås.
- 33 Finanzamt har, liksom den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering, gjort gällande att en erkänt allmännyttig stiftelse med obegränsad skattskyldighet och sökanden, som endast är begränsat skattskyldig eftersom den inte är hemmahörande i landet, inte befinner sig i jämförbara situationer.

- 34 För det första är en erkänt allmännyttig stiftelse som är obegränsat skattskyldig integrerad i det tyska samhällslivet, och den åtar sig uppgifter som annars skulle utföras av samhället eller av nationella myndigheter och således belasta statsbudgeten, medan den allmännyttiga verksamhet som den här aktuella begränsat skattskyldiga allmännyttiga stiftelsen bedriver, såväl enligt stiftelseförordnandet som i praktiken, endast berör Republiken Italien och Schweiziska edsförbundet.
- 35 För det andra tillämpar medlemsstaterna sinsemellan olika villkor för att erkänna en stiftelse som allmännyttig, ett erkännande som medför skattemässiga förmåner och andra fördelar och som görs utifrån vars och ens uppfattning om vad som gagnar samhällsnyttan och vilken omfattning som skall tillmätas begreppet allmännyttig. Härav följer att en stiftelse som uppfyller de krav som uppställs i den italienska lagstiftningen inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för en stiftelse som uppfyller de krav som uppställs i den tyska lagstiftningen, då det nämligen är mycket troligt att de villkor som är tillämpliga i respektive medlemsstat när det gäller erkännandet av ställningen som allmännyttig stiftelse skiljer sig åt.
- 36 Inget av dessa argument kan godtas.
- 37 Även om medlemsstaterna, för det första, visserligen har rätt att kräva ett tillräckligt nära samband mellan, å ena sidan, de stiftelser som de erkänner som allmännyttiga och som därför beviljas vissa skattemässiga förmåner och, å andra sidan, den verksamhet som de bedriver, framgår det av beslutet om hänskjutande att frågan huruvida det finns ett sådant samband inte är relevant för lösningen av tvisten i målet vid den nationella domstolen.
- 38 Enligt 52 § AO anses nämligen en juridisk person fullfölja ett allmännyttigt ändamål när dess verksamhet är avsedd att utan eget vinstsyfte främja samhällsintresset, dock utan att det därvid görs någon skillnad på grundval av huruvida verksamheten bedrivs inom eller utom landet. Den hänskjutande domstolen har uppgett att främjande av samhällsintresset i den mening som avses i denna bestämmelse inte innebär att dessa främjande åtgärder måste gynna medborgarna i Förbundsrepubliken Tyskland eller dess invånare.

- 39 För det andra stämmer det som generaladvokaten påpekade i punkt 94 i sitt förslag till avgörande, att gemenskapsrätten inte innebär någon skyldighet för medlemsstaterna att tillse att utländska stiftelser som i sina hemländer har erkänts som allmännyttiga automatiskt erkänns på samma sätt i nämnda medlemsstater. Medlemsstaterna har nämligen i detta avseende ett utrymme för skönsmässig bedömning som de får använda i enlighet med gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I-1385, punkt 23). De står fria att på dessa villkor fastställa vilka samhällsintressen som de vill främja, genom beviljande av förmåner till sammanslutningar och stiftelser som utan eget vinstsyfte fullföljer ändamål som är knutna till dessa intressen.
- 40 Icke desto mindre gäller att när en stiftelse som är erkänt allmännyttig i en medlemsstat även uppfyller villkoren som uppställs därför i lagstiftningen i en annan medlemsstat, och den har till ändamål att främja identiska samhällsintressen — något som skall bedömas av de nationella myndigheterna i denna sistnämnda stat, däri inbegripet dess domstolar — får myndigheterna i denna stat inte frångå rätten till likabehandling endast av den anledningen att stiftelsen inte är etablerad inom deras territorium.
- 41 I målet vid den nationella domstolen har denna bekräftat att stiftelsen under det omtvistade beskattningsåret fullföljde allmännyttiga ändamål i den mening som avses i 51–68 §§ AO och att den även uppfyllde kraven i förordnandet, vilket innebär att den kunde åtnjuta befrielse från skatt för juridiska personer enligt 5 § första stycket punkt 9 första meningen KStG.
- 42 Under sådana omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen leder 5 § andra stycket punkt 3 KStG således till att stiftelser som befinner sig i en objektivt jämförbar situation behandlas på olika sätt beroende på deras hemvist. Av detta följer att en sådan skatteåtgärd i princip inte kan utgöra en sådan ojämlig behandling som är tillåten enligt artikel 73d.1 a i fördraget, om den inte kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 46, och Manninen, punkt 29, samt dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich, REG 2006, s. I-923, punkt 38).

- 43 För att motivera en skillnad i behandlingen av, å ena sidan, de stiftelser som är erkänt allmännyttiga och som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland och, å andra sidan, stiftelser som inte är hemmahörande i denna medlemsstat, har inför domstolen bland annat åberopats sådana ändamål som främjande av kultur, utbildning och undervisning, en effektiv skattekontroll, behovet av att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang, behovet av att bibehålla beskattningsunderlaget samt bekämpning av kriminalitet.
- 44 Finanzamt anser, för det första, att det skattemässiga privilegiet för inhemska stiftelser som fullföljer ett kulturellt ändamål omfattas av artikel 92.3 d i EG-fördraget (nu artikel 87.3 d EG i ändrad lydelse) och artikel 128 i EG-fördraget (nu artikel 151 EG i ändrad lydelse), och att de undantagsbestämmelser som är tillämpliga på inhemska stiftelser som uteslutande har till ändamål att bedriva undervisning och utbildning därmed alltså är förenliga med gemenskapsrätten.
- 45 Denna argumentation kan inte godtas. Det stämmer visserligen att vissa ändamål avseende främjande, på nationell nivå, av kultur och utbildning på hög nivå kan utgöra tvingande hänsyn till allmänintresset (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 1991 i mål C-198/89, kommissionen mot Grekland, REG 1991, s. I-727, och av den 13 november 2003 i mål C-153/02, Neri, REG 2003, s. I-13555, punkt 46), men av den information som domstolen förfogar över framgår dock inte att den aktuella lagstiftningen om skattebefrielse har ett sådant ändamål eller att den utgör ett sådant stöd som regleras i artiklarna 92 och 93 i EG-fördraget. Av beslutet om hänskjutande framgår nämligen att 52 § AO inte förutsätter att den verksamhet som erkänt allmännyttiga stiftelser bedriver gynnar befolkningen i det egna landet.
- 46 För det andra har såväl Finanzamt som den tyska och den irländska regeringen samt Förenade kungarikets regering hävdat att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är berättigad, för det första, på grund av svårigheterna att kontrollera huruvida och i vilken omfattning en erkänt allmännyttig stiftelse hemmahörande i utlandet faktiskt uppfyller ändamålen enligt stiftelseförordnandet i den mening som avses i den nationella lagstiftningen och, för det andra, på grund av behovet att kontrollera hur stiftelsen faktiskt förvaltas.

- 47 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (se, bland annat, dom av den 20 februari 1979 i mål 120/78, Rewe-Zentral, kallat Cassis de Dijon, REG 1979, s. 649, punkt 8, svensk specialutgåva, volym 4, s. 377, och av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 31).
- 48 En medlemsstat får alltså, innan den beviljar en stiftelse skattebefrielse, vidta åtgärder för att på ett klart och precist sätt pröva huruvida stiftelsen uppfyller de krav som uppställs i den nationella lagstiftningen för att sådan befrielse skall beviljas, samt för att kontrollera den faktiska förvaltningen av stiftelsen, på grundval av till exempel årsboksutslut och verksamhetsrapport. När det gäller stiftelser som är hemmahörande i andra medlemsstater kan det förvisso visa sig vara svårare att företa nödvändiga kontroller. Det rör sig emellertid om enkla administrativa olägenheter, vilka är otillräckliga som motivering för att myndigheterna i den berörda medlemsstaten skall kunna underlåta att ge nämnda stiftelser samma skattebefrielse som medges stiftelser som är av samma typ som de förra och som i princip är obegränsat skattskyldiga i den staten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 29).
- 49 Domstolen erinrar i detta avseende om att det inte finns något som hindrar de berörda skattemyndigheterna från att kräva att den erkänt allmännyttiga stiftelse som ansöker om skattebefrielse inger relevant bevisning som möjliggör för nämnda myndigheter att företa nödvändiga undersökningar. För övrigt kan inte argumentet om en effektiv skattekontroll åberopas som skäl för en nationell lagstiftning som helt och hållet fråntar den skattskyldige möjligheten att förete sådan bevisning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Laboratoires Fournier, punkt 25).
- 50 Dessutom kan de berörda skattemyndigheterna med stöd av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/106/EG av

den 16 november 2004 (EUT L 359, s. 30), vända sig till myndigheterna i en annan medlemsstat för att inhämta den information som behövs för att rätt skatt skall kunna fastställas för den skattskyldige, däri inbegripet möjligheten att bevilja denne skattebefrielse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 26, och av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 42).

- 51 Den tyska regeringen har, för det tredje, gjort gällande att om i landet ej hemmahörande stiftelser skulle beviljas befrielse från skatt för juridiska personer med avseende på deras inkomst av förvaltning av förmögenhet belägen i Tyskland, skulle detta innebära att det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet äventyrades. Enligt denna regering är syftet med skattebefrielsen att skattskyldighet inte skall gälla till den del en erkänt allmännyttig stiftelse bedriver verksamhet som är till det allmännas bästa. I den mån dessa stiftelser påtar sig det direkta ansvaret för det allmännas väl, ikläder de sig statens roll, och staten kan i gengäld ge stiftelserna en skattemässig förmån utan att därvid åsidosätta sin skyldighet till likabehandling.
- 52 Domstolen erinrar i detta avseende om att den har godtagit att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande rättigheter som garanteras enligt fördraget (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 28, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, punkt 21).
- 53 För att ett argument baserat på ett sådant berättigande skall kunna godtas måste det emellertid visas att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och kompensationen för denna förmån i form av ett visst skatteuttag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkt 58, och av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 29, samt domen i det ovannämnda målet Vestergaard, punkt 24, och dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 52).

- 54 Som framgår av punkterna 21–23 i domen i det ovannämnda målet Bachmann och av punkterna 14–16 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien baserade sig domarna på att det i den belgiska rätten för en och samma inkomstskattskyldiga person förelåg ett direkt samband mellan möjligheten att dra av försäkringspremier från skattepliktig inkomst och skatteplikten för de belopp som senare betalades ut av försäkringsgivarna (domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42).
- 55 Den tyska regeringens argument för att motivera inskränkningen av den fria rörligheten för kapital, nämligen behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang, kan inte godtas.
- 56 Den skattemässiga förmånen i form av skattebefrielsen utgör nämligen inte någon kompensation för att en börda påförs de stiftelser som i princip är obegränsat skattskyldiga. Med andra ord finns det inte något direkt samband i skattesystemet mellan denna befrielse och en kompensation för denna förmån genom ett visst skatteuttag.
- 57 Vidare gäller att även om önskan att reservera skattebefrielsen för erkänt allmännyttiga stiftelser som fullföljer politiska ändamål i denna medlemsstat vid en första anblick kan förefalla befogad, framgår icke desto mindre av den information som den hänskjutande domstolen har lämnat till domstolen att 52 § AO inte förutsätter att åtgärderna för främjande måste gynna befolkningen i det egna landet. På denna grundval har nämnda domstol slagit fast att den ifrågavarande stiftelsen skulle kunna åtnjuta skattebefrielsen om den, med bibehållna ändamål för verksamheten, förlade sitt säte till Tyskland.
- 58 För det fjärde har den tyska regeringen betonat att beslutet att inte bevilja begränsat skattskyldiga stiftelser skattebefrielse kan motiveras av behovet av att bibehålla beskattningsunderlaget.

- 59 Om i landet ej hemmahörande skattskyldiga allmännyttiga stiftelser beviljades skattebefrielse när det gäller skatt för juridiska personer skulle detta förvisso leda till minskade skatteintäkter för Förbundsrepubliken Tyskland vid uttaget av skatt för juridiska personer. Av fast rättspraxis framgår emellertid att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra ett sådant tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 59, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 56, domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 50, samt domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 49).
- 60 För det femte har bland annat Finanzamt och den tyska regeringen under förhandlingen hävdats att det inte är uteslutet att kriminella sammanslutningar och terroristorganisationer använder sig av den rättsliga statusen av stiftelse för penningtvätt och illegal befordran av medel från en medlemsstat till en annan.
- 61 Även om det antas att förmånen i form av skattebefrielse förbehålls erkänt allmännyttiga stiftelser som är hemmahörande inom det nationella territoriet som ett medel för en medlemsstat att bekämpa kriminalitet, gäller icke desto mindre att en allmän presumtion om kriminell verksamhet inte får grunda sig på den omständigheten att en stiftelse är hemmahörande i en annan medlemsstat. Att inte tillerkänna sådana stiftelser den skattemässiga förmånen, när det finns flera sätt att kontrollera deras bokföring och verksamhet, synes för övrigt vara en åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att bekämpa kriminalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 november 2003 i mål C-243/01, Gambelli m.fl., REG 2003, s. I-13031, punkt 74).
- 62 Med hänsyn till vad som anförts ovan skall frågan som ställts besvaras med att artikel 73b i fördraget jämförd med artikel 73d i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat, som befriar erkänt allmännyttiga stiftelser — vilka i princip är obegränsat skattskyldiga om de är hemmahörande i denna medlemsstat

— från skattskyldighet för skatt för juridiska personer när det gäller hyresinkomster som uppbärs inom det nationella territoriet, att inte medge samma befrielse från skattskyldighet för samma slags inkomst om denna uppbärs av en erkänt allmännyttig privaträttslig stiftelse och skälet till detta uteslutande är att sistnämnda stiftelse är hemmahörande i en annan medlemsstat och att den därför endast är begränsat skattskyldig inom den förstnämnda medlemsstatens territorium.

Rättegångskostnader

- 63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 73b i EG-fördraget, jämförd med artikel 73d i fördraget, skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat, som befriar erkänt allmännyttiga stiftelser — vilka i princip är obegränsat skattskyldiga om de är hemmahörande i denna medlemsstat — från skattskyldighet för skatt för juridiska personer när det gäller hyresinkomster som uppbärs inom det nationella territoriet, att inte medge samma befrielse från skattskyldighet för samma slags inkomst om denna uppbärs av en erkänt allmännyttig privaträttslig stiftelse och skälet till detta uteslutande är att sistnämnda stiftelse är hemmahörande i en annan medlemsstat och att den därför endast är begränsat skattskyldig inom den förstnämnda medlemsstatens territorium.

Underskrifter