

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 15 december 2005<sup>1</sup>(1)

**Mål C-386/04**

**Centro di Musicologia Walter Stauffer**

**mot**

**Finanzamt München für Körperschaften**

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland))

”Skatterätt – Skatt för juridiska personer – Skattebefrielse för allmännyttiga privaträttsliga stiftelser – Hemvistkrav”

**I – Inledning**

1. Domstolen har i förevarande mål att utreda huruvida en utländsk stiftelse som uppfyller de nationella kraven för att betraktas som allmännyttig, på grundval av var dess säte är beläget kan behandlas sämre på det direkta skatteområdet när det gäller beskattning av vissa inhemska inkomster än motsvarande inhemska stiftelser.

**II – Tillämpliga bestämmelser**

**A – *Gemenskapsrättsliga bestämmelser***

2. De gemenskapsrättsliga bestämmelser som är föremål för tolkningsfrågan är artiklarna 52, 58, 59, 66 och 73b i EG-fördraget.

**B – *Nationell rätt***

3. Tillämpliga bestämmelser i den tyska lagen om skatt för juridiska personer<sup>(2)</sup> (nedan kallad KStG 1996) lyder som följer:

”§ 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 erhåller 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 som enligt den faktiska verksamheten uteslutande och omedelbart tjänar ett allmännyttigt, välgörande eller kyrkligt ändamål (§§ 51–68 i den allmänna lagen om beskattningsförfarande [Abgabenordnung]). Bedriver den juridiska personen näringsverksamhet föreligger inte skattefrihet för denna del av verksamheten. Andra meningen gäller inte för skogsbruksföretag.

...

#### 2) Befrielserna 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 ...”

4. Tillämpliga bestämmelser i den tyska inkomstskattelagen (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 och byggnadstillbehör ...”

## ”§ 49

### Begränsat skattepliktiga inkomster

1) Följande inkomster avses med den begränsade skattskyldigheten för inkomstskatt (§ 1 fjärde stycket)

...

6. Inkomst från uthyrning och utarrendering (§ 21), när den fasta eller lösa egendomen eller rättigheterna är ... belägna inom landet ...”

### III – Omständigheter i målet och förfarande

5. Klagande i målet är Centro di Musicologia Walter Stauffer (nedan kallad stiftelsen), en stiftelse som bildats enligt italiensk rätt och som har sitt säte i Italien.
6. Stiftelsen äger en näringsfastighet i München och uppbär från denna fastighet inkomster i form av hyra och arrende vilka Finanzamt (nedan kallad klagandens skattemyndighet) för beskattningsåret 1997 påförde skatt för juridiska personer. Stiftelsen har varken egna affärslokaler eller någon registrerad filial i Tyskland. Den bedriver inte heller verksamhet via något tyskt dotterbolag. Tjänster som tillhandahålls i samband med uthyrningen och utarrenderingen av fastigheten ombesörjs av en tysk fastighetsförvaltare.
7. Enligt det för stiftelsen år 1997 gällande förordnandet skall stiftelsen uteslutande bedriva utbildnings- och uppfostringsverksamhet 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, att bekosta sitt uppehälle i Cremona för hela utbildningsperioden.
8. Tyska Bundesfinanzhofs ansökan om förhandsavgörande bygger på antagandet att stiftelsen under det omtvistade året fullföljde allmännyttiga ändamål och att den uppfyllde de villkor enligt förordnandet som enligt § 5 första stycket punkt 9 första meningen KStG leder till skattefrihet. Därvid aktualiserades inte någon partiell skatteplikt för dessa inkomster i enlighet med § 5 första stycket punkt 9 andra och tredje meningarna, eftersom uthyrningen inte gick utöver vad som är att anse som förmögenhetsförvaltning och därmed inte utgjorde näringsverksamhet i form av rörelse.
9. Bundesfinanzhof har särskilt påpekat att främjande av allmänheten i den mening som avses i § 52 i den tyska allmänna lagen om skatteförfarande (Abgabenordnung) (nedan kallad AO 1977) inte förutsätter att åtgärderna för sådant främjande vidtas till förmån för invånare eller medborgare i Tyskland.
10. Enligt Bundesfinanzhof är det med hänsyn till de omständigheter som konstaterats av domstolarna i målet oklart huruvida stiftelsen också uppfyller kraven avseende dess faktiska förvaltning, och då särskilt huruvida den använder intjänade medel för skattegynnade ändamål enligt förordnandet inom föreskriven tid. Bundesfinanzhof överväger att i det avseendet återförvisa målet till Finanzgericht.
11. Eftersom stiftelsen har sitt säte och sin ledning i Italien och därigenom på grund av sin begränsade skattskyldighet enligt § 49 första stycket punkt 6 jämförd med § 21 EStG och § 2 punkt 1, § 8 första stycket KStG uppbär sina hyresinkomster i Italien, blir enligt Bundesfinanzhof § 5 andra stycket punkt 3 KStG (numera § 5 andra stycket punkt 2 KStG) tillämplig, varför en begränsat skattskyldig person inte omfattas av skattebefrielsen. Stiftelsen är därför skattskyldig för sina inhemska inkomster av uthyrning av affärsfastigheten.
12. Stiftelsens överklagande av taxeringen avseende skatt för juridiska personer ogillades av Finanzgericht München. Stiftelsen väckte därefter revisionstalan vid Bundesfinanzhof som fann det vara oklart huruvida utländska juridiska personer kan undantas från den skattebefrielse som föreskrivs i § 5 andra stycket punkt 3 KStG utan att detta strider mot de krav som uppställs i gemenskapsrätten. Enligt Bundesfinanzhof kan åsidosättande av såväl etableringsfriheten som friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital föreligga.
13. Bundesfinanzhof är särskilt av den uppfattningen att det krav på vinstsyfte som uppställs i

artikel 48 andra stycket EG för de subjekt som anges där, i förevarande fall inte utgör något hinder mot att tillämpa de grundläggande friheterna. Med vinstsyfte förstås här inte bara vinstmaximering utan också all verksamhet som hör till näringslivet och som drivs i vinstsyfte mot ersättning. Ur det perspektivet kan även uthyrning av en fastighet såsom i förevarande fall tjäna ett vinstsyfte i denna mening.

14. Den hänskjutande domstolen anser det också vara oklart huruvida skillnaden i behandling av inhemska respektive utländska allmännyttiga stiftelser kan motiveras med principen om upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang. Enligt denna princip måste en skattebefrielse vara kopplad till det allmännyttiga ändamålet. En utländsk stiftelse som fullföljer sitt allmännyttiga ändamål i utlandet är måhända inte allmännyttig i Tyskland. Bundesfinanzhof har dock framhållit att § 52 första stycket AO 1977 inte innehåller något krav på att det är den inhemska allmänheten som skall främjas för att det allmännyttiga ändamålet skall godtas i skatterättsligt hänseende. Det förmodade sambandet mellan tillgodoräknande av fördelar och skattebefrielse i tysk skatterätt anknyter med detta synsätt alltså inte till allmännyttan utan till den obegränsade/begränsade skattskyldigheten eller till det inhemska/utländska sätet för den aktuella stiftelsen, vilket inte längre utgör del av något inre sammanhang.

15. Bundesfinanzhof beslutade den 14 juli 2004 att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

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

#### IV – Tolkningsfrågan

16. Inledningsvis skall tillämpligheten av de grundläggande friheterna behandlas till följd av den tvist som avser huruvida den berörda stiftelsen är allmännyttig (A). Därefter skall det prövas vilken grundläggande frihet som kan åberopas när det gäller inkomst av uthyrning av en fastighet som är belägen i en annan medlemsstat än sätatesstaten (B). Efter att dessa frågor utretts skall frågan om en inskränkning av en eventuellt tillämplig grundläggande frihet bedömas (C). För det fall en inskränkning av en eller flera grundläggande friheter är möjlig enligt gemenskapsrätten, skall slutligen eventuella rättfärdigandegrunder prövas (D).

*A – Huruvida de grundläggande friheterna principiellt är tillämpliga*

1. Yttranden som inkommit till domstolen

17. *Tyska förbundsregeringen* anser att de intressen som skyddas av de grundläggande friheterna inte aktualiseras i detta fall eftersom de tyska skattebestämmelserna rörande allmännyttiga inrättningar har ett socialrättsligt innehåll. Enligt EG-domstolens rättspraxis tillämpas sådana bestämmelser på utländska medborgare bara när det föreligger ett tillräckligt nära samband mellan gemenskapsmedborgaren och den berörda medlemsstaten, något som dock inte är fallet här.

18. Svaranden, *Finanzamt München*, har tillagt att stiftelserätten tillhör nationell kulturpolitik inom vilken Europeiska unionen inte får ingripa med harmoniseringsåtgärder.

19. *Irlands Chief State Solicitor* har i allt väsentligt anfört att de bestämmelser i fördraget som

hållnar och säkerställer de fyra friheterna inte får ha något inflytande på verkan av att allmännyttighet anses föreligga i skatterättsligt hänseende i en medlemsstat. Giltigheten av de grundläggande friheterna förutsätter därutöver att en inrättning bedriver näringsverksamhet med vinstsyfte.

20. Häremot har *kommissionen* påpekat att det socialpolitiska motivet bakom den ifrågasatta skattebestämmelsen inte utgör ett hinder för tillämpligheten av EG-fördraget. *Stiftelsen* har i sin tur anfört att avsaknaden av en harmonisering på gemenskapsnivå av allmännytta och skatterätt inte hindrar en tillämpning av de grundläggande friheterna. Enligt EG-domstolens fasta rättspraxis skall de grundläggande friheterna beaktas av medlemsstaterna även när dessa använder sig av den lagstiftningskompetens som de fortfarande besitter.

## 2. Rättslig bedömning

21. Det skall inledningsvis påpekas att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.(3)

22. Inte heller den av den tyska förbundsregeringen framhållna socialpolitiska målsättningen för den ifrågavarande nationella lagstiftningen innebär att det kan ifrågasättas huruvida de intressen som skyddas enligt de grundläggande friheterna i princip aktualiseras. Enligt min mening har kommissionen rätt i sitt påpekande att undantagsbestämmelsen i § 5 första stycket punkt 9 KStG inte utgör någon social förmån utan snarare en skatterättslig undantagsbestämmelse som motiveras av socialpolitiska hänsyn.

23. Även om det antas att den aktuella bestämmelsen i likhet med vad den tyska regeringen har anfört skall inordnas under området sociala förmåner, vilket inte är fallet här, skall det erinras om att EG-domstolen även på detta område utgår från den principiella auktoriteten hos gemenskapsrätten. I domar av den 28 april 1998 i mål C-120/95(4) och i mål C-158/96(5) har EG-domstolen slagit fast att "[i] avsaknad av en harmonisering på gemenskapsnivå ankommer det ... på lagstiftaren i varje medlemsstat att bestämma dels villkoren för rätten eller skyldigheten att ansluta sig till ett system för social trygghet ... dels villkoren som ger rätt till förmåner", men att "medlemsstaterna ... [skall] beakta gemenskapsrätten vid utövandet av denna behörighet" så att den omständigheten "att de ifrågavarande nationella bestämmelserna hänför sig till området för social trygghet [inte medför] att artiklarna 59 och 60 i fördraget inte är tillämpliga". Jag står alltså fast vid den uppfattning som jag redovisade i mitt förslag till avgörande av den 12 maj 2005 i mål C-512/03, *Blanckaert*,(6) och som innebär att gemenskapslagstiftningen principiellt skall iakttas oavsett om en bestämmelse hänförs till skatte- eller socialrättens område.

24. Att ett driftställe deltar i förverkligandet av socialpolitiska mål utesluter inte principiellt tillämpligheten av gemenskapsrätten. Avgörande är snarare om inrättningen bedriver näringsverksamhet i samband med detta.(7)

25. Det skall nu utredas vilken grundläggande frihet som kan åberopas.

### B – Tillämpliga grundläggande friheter

#### 1. Yttranden som inkommit till domstolen

26. *Stiftelsen* anser att dess verksamhet i form av fastighetsförvaltning av näringsfastigheten skall anses utgöra dess ständiga närvaro inom landet. Därmed faller förvaltningen av dess byggnader inom tillämpningsområdet för etableringsfriheten. Om EG-domstolen inte skulle dela denna uppfattning skall stiftelsens verksamhet betraktas med utgångspunkt i friheten att

tillhandahålla tjänster eftersom stiftelsen tillhandahåller en gränsöverskridande tjänst mot ersättning. Dess näringsverksamhet omfattas under alla förhållanden av den fria rörligheten för kapital. I bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (upphävt genom Amsterdamfördraget)(8) uppställs nämligen en förteckning för fri rörlighet för kapital, och uppbärande av inkomster hör till kapitalrörelser i den mening som avses i punkt II A där utlänningars investeringar i fast egendom i landet nämns. I begreppsbestämningarna i denna förteckning definieras köp av byggnader och mark i vinstsyfte eller för personligt bruk.

27. *Kommissionen* anser däremot att tillämpningsområdet för friheten att tillhandahålla tjänster inte aktualiseras här. Stiftelsen tillhandahåller visserligen en gränsöverskridande tjänst mot vederlag, men friheten att tillhandahålla tjänster är emellertid underordnad den i målet tillämpliga fria rörligheten för kapital. Kommissionen har gentemot stiftelsens uppfattning vidare anført att det materiella användningsområdet för etableringsfriheten inte aktualiseras här eftersom uthyrningen av fastigheten i Tyskland inte går utöver vad som utgör förmögenhetsförvaltning och därmed inte utgör någon näringsverksamhet i den mening som avses med etableringsfriheten.

28. Svaranden, *Finanzamt*, samt *Förenade kungarikets regering* understödd av *tyska förbundsregeringen* och *Irlands Chief State Solicitor* har häremot gjort gällande att artikel 58 i EG-fördraget skall tolkas så, att den från tillämpningsområdet för artiklarna 52 och 59 i EG-fördraget undantar alla rättssubjekt vilka enligt sina stadgar inte har något vinstsyfte, oavsett om de bedriver näringsverksamhet eller inte. Förenade kungarikets regering anser sig ha stöd för sin ståndpunkt i domen av den 21 mars 2002 i mål C-174/00(9) och har tillagt att EG-domstolen fjärrmat sig från generaladvokaten Cosmas i det avseendet avvikande förslag till avgörande av den 28 januari 1999 i mål C-172/98.(10)

29. *Finanzamt* har i egenskap av svarande i detta sammanhang anført att begreppet vinstsyfte i den mening som avses i artikel 58 andra stycket i EG-fördraget skall tolkas så, att det är vidare än blotta uppträdandet som "marknadsaktör" då det hänför sig till den inre strukturen i den aktuella organisationen. Avgörande är om stiftelsen enligt sitt ändamål och sitt förordnande även skall uppnå vinst. Enligt artikel 58 andra stycket i EG-fördraget får medlemsstaterna förebygga snedvridning av konkurrensen som kan uppstå när sammanslutningar utan vinstsyfte konkurrerar med företag.

30. Enligt Förenade kungarikets regering finns det inget bland de av den nationella domstolen beskrivna omständigheterna som talar för att den fria rörligheten för kapital enligt artikel 73b i EG-fördraget skulle beröras.

31. Enligt den *italienska regeringen* gäller däremot att målet omfattas direkt av EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och friheten att tillhandahålla tjänster. Den omtvistade tyska lagstiftningen strider också mot den fria rörligheten för kapital eftersom juridiska personer som inte har hemvist i Tyskland kan avskräckas från att investera i den staten.

## 2. Rättslig bedömning

### a) Inledande anmärkningar

32. Tyska Bundesfinanzhof har i sin tolkningsfråga hänvisat till de fördragsbestämmelser som avser etableringsfriheten, friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital. Eftersom friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 50 första stycket EG är subsidiär till de andra två friheterna behöver den bara prövas om det i förevarande mål inte finns något intresse som skyddas av etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital.

33. När det gäller etableringsfriheten skall härnäst anmärkas att de som valt att yttra sig i målet har lämnat utförliga kommentarer rörande tolkningen av artikel 48 andra stycket EG i den mån denna bestämmelse – jämförd med artikel 55 EG – utesluter privaträttsliga personer utan vinstsyfte från den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet för etableringsfriheten. Om och i vilken mån en allmännyttig stiftelse har ett vinstsyfte behöver bara prövas om den ifrågavarande uthyrningsverksamhet som stiftelsen driver faller inom det materiella tillämpningsområdet för etableringsfriheten.

34. Kärnfrågan blir därför huruvida den ifrågavarande nationella lagstiftningen skall prövas i förhållande till etableringsfriheten och/eller den fria rörligheten för kapital. Skulle den av stiftelsen i Tyskland bedrivna verksamheten falla inom det materiella tillämpningsområdet för någon av, respektive båda, dessa friheter, skall slutligen avgöras huruvida stiftelsen hör till dem vars intresse skyddas av den aktuella friheten.

#### b) Avgränsning mellan etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital

35. Det föreligger ett nära samband mellan bestämmelserna om etableringsfrihet och bestämmelserna om fri rörlighet för kapital som framgår redan av de ömsesidiga förbehållen i artikel 58.2 EG och artikel 43 andra stycket EG.

36. EG-domstolen har behandlat avgränsningen av de båda grundläggande friheterna i en rad avgöranden. Den har i sin rättspraxis hittills utgått från att etableringsfriheten å ena sidan och den fria rörligheten för kapital å andra sidan har parallella tillämpningsområden. Denna rättspraxis bygger på förutsättningen att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital utesluter en parallell tillämpning av andra grundläggande friheter bara i de fall där det rör sig om åtgärder som särskilt reglerar kapitalströmmar. Berörs kapitalströmmarna emellertid indirekt så att utövandet av näringsverksamhet i en annan medlemsstat försvåras blir dock den för den aktuella verksamheten gällande grundläggande friheten tillämplig.(11)

37. Överlappningar mellan den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten förekommer framför allt när nationella bestämmelser avser direkta investeringar i form av exempelvis delägarskap(12) eller förvärv av fastigheter för bedrivande av en gränsöverskridande näringsverksamhet.(13)

38. Av artikel 44 andra stycket e EG följer å ena sidan att etableringsfriheten även omfattar förvärv av därför erforderliga näringsfastigheter. Å andra sidan utgör investeringar i fast egendom en kapitalrörelse i den mening som avses i förteckningen över kapitalrörelser i bilaga 1 till direktiv 88/361 och eftersom denna förteckning enligt EG-domstolens rättspraxis är vägledande för definitionen av begreppet kapitalrörelse enligt artikel 56 EG och följande artiklar,(14) faller en investering i fast egendom samtidigt under tillämpningsområdet för fri rörlighet för kapital.

39. När det gäller ett eventuellt konkurrensförhållande mellan den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten kan de av EG-domstolen utarbetade avgränsningskriterierna sammanfattas enligt följande:

1) Vid gränsöverskridande förvärv av fast egendom rör det sig i princip alltid om en kapitalinvestering som oberoende av syftet med förvärvet skyddas enligt bestämmelserna om kapitalrörelser.(15)

2) I den mån fastighetsförvärvet är nödvändigt för att en varaktig näringsverksamhet skall kunna bedrivas i en annan medlemsstat omfattas förvärvet samtidigt av det område som hägnas av etableringsfriheten.(16) (17)

40. Det skall mot denna bakgrund prövas om det i målet vid den nationella domstolen omtvistade fastighetsförvärv som företagits av en utländsk person i förhållande till de ovan nämnda avgränsningskriterierna faller inom det materiella tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital och/eller etableringsfriheten.

i) Materiellt tillämpningsområde för den fria rörligheten för kapital

41. De intressen som skyddas med den fria rörligheten för kapital aktualiseras i materiellt hänseende i förevarande fall eftersom den i Italien belägna stiftelsen har förvärvat en fastighet i Tyskland och då en utländsk persons fastighetsförvärv i landet utgör en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 1 i direktiv 88/361 och då detta direktiv innehåller förteckningen över kapitalrörelser.(18)

ii) Materiellt tillämpningsområde för etableringsfriheten

42. För att etableringsfriheten skall kunna tillämpas i materiellt hänseende vid sidan av den fria rörligheten för kapital måste den i Tyskland belägna fastigheten användas av stiftelsen som fast driftställe för bedrivande av näringsverksamhet.(19)

43. Det skall i detta sammanhang påpekas att stiftelsen hyr ut den fasta egendom som den har förvärvat i Tyskland, vilken inte utgör någon sidoverksamhet till en redan befintlig näringsverksamhet utan är stiftelsens huvudsakliga verksamhet i Tyskland.(20)

– En varaktig verksamhet som egenföretagare [kommentar nedan]?

44. Det skall nu prövas huruvida det vid uthyrning av en fastighet på sätt som i målet vid den nationella domstolen överhuvudtaget är fråga om en näringsverksamhet.

45. Kommissionen har i sitt yttrande anfört att detta inte är fallet eftersom uthyrning av en fastighet enligt tysk rätt inte är något annat än förmögenhetsförvaltning och alltså inte utgör någon självständig affärsverksamhet.

46. Denna uppfattning kan inte godtas. Visserligen utgör uthyrning av fastigheter enligt § 14 AO 1977 rent faktiskt bara en förmögenhetsförvaltning och inte någon näringsverksamhet i form av rörelse. Tolkningen av ett gemenskapsrättsligt begrepp kan dock principiellt inte ta sikte på nationella bestämmelser. Mot att tysk skattelagstiftning skall tillmätas någon avgörande betydelse talar även att andemeningen och syftet med den nationella bestämmelsen inte står i något sammanhang med den etableringsfrihet som här är föremål för tolkning.

47. Genom § 14 AO 1977 synes nämligen den i normalfallet blygsamma inkomsten av uthyrning av en fastighet behandlas mer förmånligt än inkomster av en rörelse. Etableringsfriheten däremot skyddar varje näringsidkare på den gemensamma marknaden från nackdelar, varvid omfattningen av den underliggande näringsverksamheten saknar betydelse, såvida det inte rör sig om en helt oväsentlig och underordnad verksamhet. Ju vidare begreppet näringsverksamhet tolkas inom gemenskapsrätten, desto större blir kretsen av personer vars intressen skyddas. Den av EG-domstolen godtagna vida tolkningen av begreppet näringsverksamhet överraskar alltså inte mot denna bakgrund.(21)

48. Även juridiska personer som liksom i förevarande fall driver verksamhet utan vinstsyfte kan



därmed bedriva näringsverksamhet.(22) Också när stiftelsen i egenskap av allmännyttig stiftelse saknar vinstsyfte vid uthyrningen av en fastighet rör det sig vid uthyrningsverksamheten om en verksamhet som bedrivs mot betalning och följaktligen om ett deltagande i näringslivet som inte är helt obetydligt. Uthyrningen av fastigheten i München utgör alltså en självständig näringsverksamhet [\*] i den mening som avses med etableringsfriheten. [\* Motsvarigheten i den svenska versionen av artikel 43 andra stycket EG till "selbständige Erwerbstätigkeit" är "verksamhet som egenföretagare". Här används dock "självständig näringsverksamhet för den verksamhet som bedrivs av stiftelsen". Övers. anm.]

49. Varaktighetskriteriet är därmed också uppfyllt.

– Föreligger ett fast driftställe?

50. Stiftelsen har inte några egna affärslokaler och alltså inte några fasta driftställen i Tyskland. De tjänster som utförs i samband med uthyrningen och utarrenderingen av fastigheten tillhandahålls enligt handlingarna i målet av en tysk fastighetsförvaltare. Frågan är därvid om fastighetsförvaltningen kan hänföras till stiftelsen såsom ett fast driftställe.

51. I den så kallade försäkringsdomän(23) fann EG-domstolen att ett företag är att anse som etablerat även när dess närvaro i en annan medlemsstat tar sig formen av ett kontor som sköts av en person som visserligen är självständig men som har ett uppdrag att varaktigt verka som agent för detta företag.

52. I ett sådant fall krävs visserligen att en sådan självständig person uteslutande eller till helt övervägande del är bunden till sin uppdragsgivare så att den berörda personen är inbegripen i fullgörandet av avtalen och inte samtidigt agerar för konkurrerande företag. Bara när den självständiga personen inskränker sin egen näringsfrihet på detta sätt kan näringsidkare som denna person företräder anses vara etablerade i värdlandet.(24)

53. EG-domstolen fick inte tillfälle att tillämpa detta kriterium för hänförande på andra fall, möjligen på grund av försäkringsverksamhetens särdrag,(25) varför det inte är säkert att det kan tillämpas allmänt.

54. Oberoende av detta står det klart att en fastighetsförvaltning åtminstone för ett stort antal fastighetsägare utgör aktiv näringsverksamhet varför förvaltningen inte uppfyller ovan angivna kriterier för hänförande och verksamheten i form av fastighetsförvaltning kan därför inte hänföras till stiftelsen.

55. Tillämpligheten av etableringsfriheten faller alltså på grund av att stiftelsen inte har något fast driftställe inom Tysklands territorium.

c) Den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital

56. Tillämpligheten av fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital är dock ytterligare beroende av frågan huruvida stiftelsen i egenskap av allmännyttig stiftelse enligt italiensk rätt tillhör den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser. Svaret på denna fråga är i sin tur beroende av i vilken mån en sådan allmännyttig stiftelse som den som är i fråga i förevarande fall tillhör kretsen av personer vars intressen skyddas av den fria rörligheten för kapital.

57. Oavsett hur uthyrningsverksamheten klassificeras enligt gemenskapsrätten i det enskilda fallet, kan en stiftelse uteslutas från den personkrets vars intressen skyddas av den fria rörligheten för kapital. Detta skulle till exempel kunna följa av en eventuell analog tillämpning av artikel 48

andra stycket EG, nämligen när stiftelsens allmännyttiga karaktär kan härledas ur avsikten att vinna vinst.

58. Artikel 48 EG är enligt sin ordalydelse tillämplig på kapitlet om etableringsfrihet i EG-fördraget. Artikel 48 EG är på grund av hänvisningen i artikel 55 EG även tillämplig på friheten att tillhandahålla tjänster. Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital innehåller däremot inte någon sådan hänvisning. Ordalydelsen och systematiken i EG-fördraget talar alltså för att den personkrets vars intressen skyddas av den fria rörligheten för kapital inte omfattas av inskränkningarna enligt artikel 48 andra stycket EG.

59. Att artikel 48 EG därmed inte är tillämplig på den fria rörligheten för kapital överensstämmer med andan i denna grundläggande frihet som en objekt- och inte personrelaterad frihet. Den fria rörligheten för kapital är inte beroende av den berörda personen för att kunna fungera.

60. En dom från senare tid har enligt min mening stadfäst egenskapen hos den fria rörligheten för kapital som en objektrelaterad frihet. I mål C-364/01, (26) i vilket dom meddelades den 11 december 2003, rörande arvsskatt i Nederländerna i ett fall där arvlåtaren hade valt att flytta sitt hemvist från Nederländerna till Belgien utan att detta betingades av någon ekonomisk verksamhet, för att i anslutning därtill förvärva fastigheter i Nederländerna, frågade den hänskjutande domstolen bland annat om det, för att sådana intressen som skyddas av tillämpningsområdet för fri rörlighet för kapital skall anses föreligga, krävs att det föreligger en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet. EG-domstolen nöjde sig med att konstatera att fast egendom samt förvärv av fast egendom genom arv faller inom det område som hägnas av den fria rörligheten för kapital – utan att därvid ta sikte på de personer som gynnas av denna frihet.

61. Det kan alltså konstateras att de intressen som företräds av personen i målet vid den nationella domstolen skyddas av tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital och detta oavsett om stiftelsen har ett vinstsyfte i den mening som avses i artikel 48 andra stycket EG eller inte.

#### *C – Huruvida det föreligger en restriktion av den fria rörligheten för kapital*

##### 1. Yttranden som inkommit till EG-domstolen

62. *Kommissionen*, den italienska regeringen och *Stiftelsen* anser att den fria rörligheten för kapital är föremål för en restriktion eftersom den italienska stiftelsen har en sämre ställning än en jämförbar allmännyttig stiftelse med säte i Tyskland. Dessa båda stiftelser är jämförbara eftersom Tyskland i skattemässigt hänseende behandlar båda stiftelserna identiskt förutom i fråga om den skattemässiga fördelen.

63. Enligt *kommissionen* skulle den italienska stiftelsen, om den hade haft sitt säte i Tyskland, inte ha behövt betala skatt för juridiska personer på hyresinkomsterna. Det är bara när stiftelsen har sitt säte i Italien och därmed är begränsat skattskyldig i Tyskland som den nekas denna skattemässiga fördel. Denna indirekta restriktion leder till att juridiska personer med säte i utlandet avhålls från att investera sitt kapital i Tyskland.

64. *Förenade kungarikets regering* har däremot gjort gällande att stiftelser som enligt italiensk rätt erkänns som allmännyttiga inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för stiftelser som enligt tysk rätt anses vara allmännyttiga. Villkoren för att anses som allmännyttig varierar nämligen mellan de olika medlemsstaterna.

65. Den *tyska regeringen* har tillagt att medlemsstaterna kan använda sig av skillnaderna mellan de nationella rättsordningarna för att införa differentieringar i lagstiftningen som ur gemenskapsrättsligt perspektiv är tillåtna. Dessutom är det endast inhemska allmännyttiga stiftelser delaktiga i det sociala livet i värdstaten och däri ligger en skillnad i förhållande till utländska allmännyttiga stiftelser.

66. Enligt svaranden *Finanzamt* utgör beskattningen av stiftelsen inte något hinder för denna att investera i förbundsrepubliken eftersom beskattningen av inkomster utgör regel i alla medlemsstater.

67. *Stiftelsen* har å sin sida anfört att principen om mest gynnad nation innebär att de förmånliga skattebestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet med Förenta staterna även kan tillämpas på stiftelsen eftersom dess utövande av den fria rörligheten för kapital annars inskränks. Denna inskränkning består i att den italienska stiftelsen befinner sig i en situation i Tyskland som är jämförbar med situationen för en allmännyttig amerikansk stiftelse som erhåller hyresinkomster inom landet, dock att den italienska stiftelsen genom beskattningen hamnar i en sämre ställning än stiftelsen med hemvist i Förenta staterna.

## 2. Rättslig bedömning

### a) Systematiken i den fria rörligheten för kapital

68. Det skall i förevarande fall prövas huruvida beskattningen av en begränsat skattskyldig allmännyttig stiftelse från en annan medlemsstat utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital.

69. Den fria rörligheten för kapital skiljer sig till sin formulering från övriga grundläggande friheter eftersom den enligt ordalydelsen i artikel 56 EG utgör ett allmänt förbud mot restriktioner och därmed till skillnad för övriga nämnda friheter innebär att detta förbud inte påverkar medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sina skattelagstiftningar som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort (artikel 58.1 a EG).

70. Detta betyder emellertid inte enligt EG-domstolens rättspraxis att medlemsstaterna får inskränka det område som skyddas av den fria rörligheten för kapital i större omfattning än vad som är fallet med de områden som skyddas genom de övriga grundläggande friheterna.

71. Det var först i domen i målet *Manninen*(27) som EG-domstolen fick tillfälle att pröva medlemsstaternas principiella lagstiftningskompetens på området för direkta skatter i förhållande till artiklarna 56 EG och 58 EG. EG-domstolen slog i nämnda dom fast att skattelagstiftning som innebär en åtskillnad mellan de skattskyldiga beroende på den ort där deras kapital har investerats är tillåten enligt artikel 58 EG bara om den härvid berörda åtskillnaden sker med hänsyn till att det föreligger en faktisk skillnad eller när skillnaden i behandling av jämförbara situationer kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset samt när den tillämpliga motiveringen förutsätter att den ifrågasatta skillnaden i behandling inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet med den ifrågasatta lagstiftningen. En tillåten åtskillnad i behandling enligt artikel 58.1 a EG skall alltså skiljas från en sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artikel 58.3

EG.

72. Även om EG-domstolens konstateranden tyder på att den tillämpar samma principer på den fria rörligheten för kapital som på övriga grundläggande friheter, var det först i domen av den 5 juli 2005 i målet D.(28) som EG-domstolen klart gav uttryck för en sådan parallell tillämpning. EG-domstolen överförde i denna dom sin rättspraxis rörande restriktioner för den fria rörligheten, etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster på den fria rörligheten för kapital.

73. Jag skall nu gå in på denna rättspraxis enligt vilken de grundläggande friheterna utgör förbud inte bara mot öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan också mot alla former av diskriminering som genom tillämpning av andra åtskillnadskriterier faktiskt leder till samma resultat. Friheterna innehåller alltså ett diskrimineringsförbud som innebär att olika regler inte får tillämpas på lika situationer, lika litet som samma regler får tillämpas på olika situationer, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan tillämpning.

74. Domstolen har med avseende på en eventuell åtskillnad i nationell skatterätt mellan i landet bosatta respektive icke bosatta personer betonat att lagstiftning i en medlemsstat som innebär att skattemässiga fördelar förbehålls personer som är bosatta i staten riskerar att missgynna i huvudsak personer som är bosatta i andra medlemsstater, eftersom dessa personer i de allra flesta fall inte har samma nationalitet som de personer som är bosatta i försträmda stat. Nämda lagstiftning kan därmed utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

75. EG-domstolen har vidare i mål som rört inkomstbeskattningen för fysiska personer(29) slagit fast att personer som är bosatta i en viss stat och personer som är bosatta utanför denna stat som regel inte befinner sig i jämförbara situationer eftersom det finns objektiva skillnader mellan situationerna med avseende på personernas inkomstkälla, personliga skatteförmåga samt med avseende på deras personliga förhållanden eller familjesituation.

76. Det skall emellertid förtydligas att då det finns en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier av skattskyldiga personer betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, om det inte föreligger någon objektiv skillnad mellan dessa båda kategorier som kan rättfärdiga en sådan skillnad i behandling.

77. Förevaron av en sådan objektiv skillnad skall därvid bedömas utifrån huruvida den person som är bosatt i utlandet erhåller huvuddelen av sina inkomster i verksamhets- eller bosättningsstaten.(30)

b) Restriktionen av den fria rörligheten för kapital i målet vid den nationella domstolen

78. I tysk rätt befrias allmännyttiga juridiska personer enligt § 5 första stycket punkt 9 första meningen KStG från skatt för juridiska personer. Denna skattebefrielse gäller enligt andra stycket i nämnda lagrum emellertid inte för begränsat skattskyldiga juridiska personer. Enligt § 2 punkt 1 KStG är juridiska personer som varken har styrelse eller säte i Tyskland begränsat skattskyldiga för sina inkomster där. Av detta följer att utländska allmännyttiga juridiska personer som liksom i förevarande fall uppbär inkomst i Tyskland, till skillnad från allmännyttiga tyska juridiska personer inte befrias från skatt för juridiska personer.

79. En utländsk allmännyttig juridisk person behandlas alltså sämre än en inhemsk sådan. Visserligen anknyter inte denna lagstiftning direkt till stiftelsens säte utan till den begränsade skattskyldigheten, men detta kriterium leder ändock via § 2 punkt 1 KStG indirekt till samma resultat. Om den allmännyttiga stiftelsen hade haft sitt säte i Tyskland och inte i en annan medlemsstat så skulle den ha varit obegränsat skattskyldig och dess inkomster från uthyrning av

fastigheten hade då varit befriade från skatt för juridiska personer. Endast när stiftelsen har säte i ett annat land i Europa och därmed är begränsat skattskyldig nekade stiftelsen denna fördel.

80. Den ifrågavarande nationella skattelagstiftningen avser visserligen inte direkt sådana investeringar som omfattas av det område som skyddas av den fria rörligheten för kapital när det gäller investeringar i tillgångar i form av fast egendom i en annan medlemsstat. Syftet med en investering är emellertid att erhålla avkastning – här i form av hyresinkomster. Genom den mindre förmånliga beskattningen av hyresinkomster som uppstår av en inrättning med säte i utlandet, vilken följer av dess begränsade skattskyldighet, medför alltså den ifrågavarande lagstiftningen sämre förhållanden för utländska investerare jämfört med investeringar som görs av en inhemsk juridisk person. Det rör sig alltså om en indirekt restriktion av den fria rörligheten för kapital som enligt EG-domstolens rättspraxis dock är tillräcklig för att utgöra en restriktion av den fria rörligheten för kapital.(31)

#### D – Förekomsten av en godtycklig diskriminering

##### 1. Yttranden som inkommit till EG-domstolen

81. Enligt *Stiftelsen* riskerar åtskillnadskriteriet i form av den begränsade skattskyldigheten att inverka särskilt betungande för juridiska personer som har sitt säte i andra medlemsstater. Den diskriminering som följer härav är inte motiverad. Dessutom kan den sämre behandlingen av hyresinkomster hos en allmännyttig stiftelse som är begränsat skattskyldig i Tyskland medföra att investeringar i tyska fastigheter i uthyrningssyfte blir betydligt mindre attraktiva än investeringar i italienska fastigheter.

82. Stiftelsen har slutligen anfört att Tyskland har slutit dubbelbeskattningsavtal med två stater – nämligen Frankrike och Sverige – enligt vilka allmännyttiga juridiska personer som inte har hemvist i Tyskland har rätt till vissa fördelar i form av befrielse från skatt på dödsbon samt arvs- och gåvoskatt. Tyskland har också slutit ett avtal med Förenta staterna som innehåller bestämmelser om befrielse från inkomstskatt. Stiftelsen har i det avseendet hänvisat till skälen i EG-domstolens dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97(32) enligt vilka eventuella finansiella nackdelar som uppkom för Tyskland genom beviljande av befrielse från inkomstskatt på samma sätt som det som föreskrivs i det tysk-amerikanska avtalet, inte kunde motivera ingrepp i de grundläggande friheterna.

83. Svaranden, *Finanzamt*, är däremot av den åsikten att nekande av skattebefrielse för en begränsat skattskyldig stiftelse inte strider mot gemenskapsrätten. För det första kompenseras nämligen en skattemässig fördel som beviljas en allmännyttig stiftelse av att statsfinanserna avlastas. Vanligtvis koncentreras dock de tjänster som tillhandahålls av allmännyttiga organisationer med säte utanför Tyskland till utlandet och de innebär därmed inte någon avlastning för de tyska statsfinanserna. För det andra befinner sig obegränsat och begränsat skattskyldiga personer inte i jämförbara situationer när det gäller direkta skatter. Slutligen skulle den tyska skattemyndigheten inte annat än i begränsad omfattning kunna kontrollera att stiftelsen med hemvist i utlandet verkligen uppfyller sitt allmännyttiga ändamål sådant det anges i förordnandet.

84. Enligt den *tyska förbundsregeringen* diskrimineras inte utländska juridiska personer genom den tyska lagstiftningen. För det fall en diskriminering eller en restriktion ändå skulle föreligga kan denna motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, eftersom det finns ett strikt samband mellan skattebefrielsen och ersättningen för skattebortfallet i form av den samhällsnyttiga verksamhet som bedrivs av de obegränsat allmännyttiga juridiska personerna.

85. *Förenade kungarikets regering* är av den uppfattningen att det inte kan vara fråga om ett åsidosättande av den fria rörligheten för kapital eftersom kraven på allmännyttighet skiljer sig från stat till stat i enlighet med den gällande uppfattningen om det allmännas intresse och allmän ordning, varför inhemska och utländska stiftelser inte befinner sig i jämförbara situationer. Under alla omständigheter är det nödvändigt att säkerställa en effektiv skattekontroll av stiftelser som saknar vinstsyfte och som har säte i en annan medlemsstat, och detta behov motiverar att sådana stiftelser nekas skattebefrielse.

86. Enligt *kommissionen* däremot kan skillnaden i behandling inte motiveras. För det första föreligger nämligen inte någon objektiv skillnad mellan en allmännyttig stiftelse med säte i Tyskland och en sådan stiftelse med säte i en annan medlemsstat. För det andra kan den tyska skattemyndigheten med stöd av rådets direktiv 77/799/EEG(33) inhämta alla de uppgifter från behöriga myndigheter i övriga medlemsstater som behövs för att fastställa skatten för juridiska personer.

87. Skattekontrollen kan säkerställas med hjälp av åtgärder som inte är lika inskränkande och de bestämmelser i avtalen med Frankrike och Förenta staterna som gynnar allmännyttiga organisationer visar att den tyska lagstiftaren anser skattemässigt gynnande av allmännyttiga verksamheter utanför förbundsrepubliken vara förenligt med systemet.

## 2. Rättslig bedömning

88. Härefter skall det prövas huruvida inhemska och utländska stiftelser befinner sig i jämförbara situationer. Är situationerna jämförbara skall därnäst undersökas om den ovan konstaterade skillnaden i den tyska lagstiftningen om beskattning av juridiska personer när det gäller behandlingen av inhemska och utländska stiftelser kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.(34)

### a) Huruvida inhemska och utländska stiftelser befinner sig i jämförbara situationer

89. Den skillnad i behandling som konstaterats ovan är diskriminerande om en inhemsk stiftelse och en stiftelse med säte i en annan medlemsstat befinner sig i jämförbara situationer med avseende på de tyska skattebestämmelserna.

90. Enligt tysk rätt befrias allmännyttiga stiftelser från skatt för juridiska personer. Förenade kungarikets regering har med avseende på denna lagstiftning anfört att en utländsk stiftelse som bedriver sin allmännyttiga verksamhet huvudsakligen i utlandet inte i motsats till en inhemsk stiftelse som bedriver allmännyttig verksamhet inom landet utgör någon allmännyttig stiftelse i den mening som avses i den nationella lagstiftningen. Inhemska och utländska stiftelser befinner sig alltså inte i någon jämförbar situation.

91. Denna uppfattning kan inte godtas. Huruvida en stiftelse skall anses vara allmännyttig i Tyskland avgörs nämligen av nationell rätt, vilken skall tolkas av de nationella domstolarna. Den tyska Bundesfinanzhof har i det avseendet i sin begäran om förhandsavgörande otvetydigt slagit fast att "enligt tysk skatterätt erkänns uppfyllandet av allmännyttiga ändamål oberoende av om detta sker inom eller utom landet. Främjande av allmänheten i den mening som avses i § 52 AO 1977 förutsätter inte att åtgärderna för sådant främjande riktas till invånare eller medborgare i Tyskland".

92. Därmed är alltså enligt tysk rätt en utländsk stiftelse som uppfyller sitt allmännyttiga ändamål i utlandet att anse som allmännyttig i samma mån som en inhemsk stiftelse som fullgör sitt allmännyttiga ändamål inom landet. Av detta följer att den här ifrågavarande skattemässiga

behandlingen av denna utländska stiftelse vars allmännyttighet enligt nationell rätt inte ifrågasatts, skall kunna jämföras med den skattemässiga behandlingen av varje inhemsk allmännyttig stiftelse.

93. Av intresse är i detta sammanhang också att den tyska staten har godtagit ett införande i dubbelbeskattningsavtalet med Förenta staterna (nedan kallat DBA) av en skattebefrielse också för allmännyttiga stiftelser som har hemvist i Förenta staterna och alltså är begränsat skattskyldiga. Detta visar att tysk rätt åtminstone inte principiellt utesluter ett "automatiskt" godkännande av en utländsk klassificering som allmännyttig.

94. Härvid skall det dock tilläggas att denna likabehandling enligt nationella bestämmelser av inhemska och utländska stiftelser när det gäller klassificeringen av dem som allmännyttiga, inte kan anses vara påbjuden enligt gemenskapsrätten. Vilka ändamål som avgör om en inrättning skall erkännas som allmännyttig eller inte fastställs nämligen i nationell rätt, och övriga medlemsstaters bestämmelser saknar i det avseendet betydelse. Den av kommissionen förespråkade landsöverskridande klassificeringen av vad som skall anses vara allmännyttigt framstår med beaktande av gemenskapens ofullständiga lagstiftningskompetens just när det gäller det ideella området som tämligen djärv.(35)

95. Förenade kungarikets regering och Finanzamt har dessutom helt riktigt hänvisat till behovet av en kontroll, framför allt av att erhållna gåvor och liknande inkomster används i enlighet med vad som föreskrivs i förordnandet.

96. Som regel förutsätter erkännandet av medlemsstaternas principiella rätt att avgöra vad som är att anse som allmännyttigt – en rätt som är förbunden med behovet av att verkligen kunna kontrollera organen och verksamheten inom en inrättning som enligt sitt förordnande skall fullfölja allmännyttiga ändamål – att klassificeringen av en inrättning som allmännyttig tillräckligt tydligt anknyter till det faktum att inrättningen är inhemsk. Det vore således i princip förenligt med gemenskapsrätten att en sådan inrättning inte erkänns som allmännyttig när den faktiskt inte har någon motsvarande verksamhet inom landet, vilket uppenbart är fallet i förevarande mål. När den nationella rätten inte inriktas på detta inomstatliga samband, såsom man kan sluta sig till utifrån de obestridda uppgifterna från den hänskjutande domstolen, utgör gemenskapsrätten i princip hinder för en renodlat sätessanknuten skillnad mellan allmännyttiga inrättningar, eftersom det här rör sig om diskriminering av *jämförbara* inrättningar.

97. Det skall avslutningsvis prövas huruvida stiftelsens påstående om att den behandlas sämre än allmännyttiga stiftelser med säte i Förenta staterna har någon betydelse i gemenskapsrättsligt hänseende.

98. I målet D.(36) underkände EG-domstolen argumentet att en person med hemvist i utlandet skulle kunna jämföras med en annan person med hemvist i utlandet som på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning åtnjuter en särskild behandling. EG-domstolen anförde som skäl härför att "[d]en omständigheten att dessa ömsesidiga rättigheter och skyldigheter endast är tillämpliga på personer som är bosatta i en av de två avtalsslutande medlemsstaterna följer implicit av de bilaterala avtalen om undvikande av dubbelbeskattning".(37) Den av Stiftelsen åberopade principen om mest gynnad nation kan alltså i förevarande fall inte komma i fråga då en allmännyttig stiftelse i Förenta staterna inte befinner sig i en skattemässig situation som är jämförbar med den skattemässiga situationen för en allmännyttig stiftelse med säte i Italien.

99. Som delresultat kan det konstateras att den här ifrågavarande bestämmelsen synes vara diskriminerande i det att den innebär att skattskyldiga personer i jämförbara situationer behandlas olika. Därmed skall eventuella grunder för att rättfärdiga en sådan diskriminering undersökas.

b) Den tyska skattebestämmelsens inre sammanhang

100. Det skall redan här konstateras att de som yttrat sig i målet helt klart har olika utgångspunkter när det gäller innehållet i begreppet skattesystemets inre sammanhang. Den tyska förbundsregeringen gör en mycket vid tolkning av detta sammanhang som enligt denna regering avser en skattemässig fördel till stiftelser som genom sin inhemska allmännyttiga verksamhet avlastar staten. Stiftelsen tolkar däremot detta sammanhang som utjämningen av en skattemässig nackdel för skattesubjekt genom beviljandet av en skattemässig fördel.

101. EG-domstolen slog i domen i målet Bachmann(38) och i målet kommissionen mot Belgien(39) fast att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera restriktioner av de grundläggande friheterna.

102. EG-domstolen har i senare domar visserligen begränsat räckvidden av denna princip. I målet Asscher(40) och i målet Verkooijen(41) konstaterade domstolen till exempel att det finns ett inre sammanhang i ett skattesystem bara om det föreligger ett direkt samband mellan den skattemässiga fördel som getts en skattskyldig och beskattningen av samma skattskyldiga person. I dessa domar har det alltså uppställts ett krav på ett strängt funktionellt samband mellan skattemässiga fördelar och skattemässiga nackdelar. Det räcker inte att den kompenserande verkan inträder helt slumpartat.

103. EG-domstolen fann i målet Verkooijen att det inte förelåg något inre sammanhang i den skattelagstiftning som var i fråga i det målet och angav som skäl för detta att det inte fanns "något direkt samband av denna karaktär mellan beviljandet av ett undantag från inkomstskatt för aktieägare bosatta i Nederländerna för uppburen aktieutdelning och beskattning av vinster för bolag som har sitt säte i andra medlemsstater. Det är fråga om två olika skatter som tas ut av olika skattskyldiga".(42)

104. Den tolkning som företräds särskilt av den tyska förbundsregeringen och som innebär att sammanhangsbegreppet skall förstås så, att den i målet ifrågavarande skattebestämmelsen skall anses ha ett inre sammanhang eftersom den gynnar sådana inhemska inrättningar som genom sin allmännyttighet inom landet avlastar staten från dess sociala omsorgsåtaganden, är mot denna bakgrund inte övertygande.

105. Det inre sammanhanget måste under sådana sakomständigheter som de som är förhanden i målet vid den nationella domstolen förstås som utjämningen mellan en skattemässig fördel och en skattemässig nackdel. Det framgår inte av förevarande fall vilken fördel som för begränsat skattskyldiga inrättningar skall utjämnas mot den berörda nackdelen med stöd av § 5 andra stycket punkt 2 KStG.

106. Inte heller en vid tolkning av det inre sammanhanget kan dock leda till att den konstaterade restriktionen kan rättfärdigas. Följer man nämligen den tyska förbundsregeringens linje att endast sådana allmännyttiga inrättningar som genom sin allmännyttiga verksamhet avlastar staten – genom att verksamheten är inhemsk – skall gynnas, synes en differentierad skattemässig behandling ha ett inre sammanhang endast om den förmånliga behandlingen anknyter till det faktum att den allmännyttiga verksamheten bedrivs inom landet och till var inrättningen har sitt säte. Enligt uppgift från den hänskjutande domstolen anknyter den i målet ifrågavarande skattebestämmelsen dock inte till platsen för bedrivandet av den allmännyttiga verksamheten.



107. Det kan alltså sammanfattningsvis konstateras att den ifrågavarande skattebestämmelsen varken genom en snäv eller en vid tolkning av principen om skattesystemets inre sammanhang kan anses innehålla något sådant inre sammanhang.

c) Bristen på tillräckliga kontroll- och granskningsmöjligheter

108. Skattemyndigheten och den tyska förbundsregeringen har med stöd av Förenade kungarikets regering och Irlands Chief State Solicitor påpekat att tyska myndigheter inte har tillräckliga kontroll- och granskningsmöjligheter när det gäller utländska stiftelser. Det skulle kunna visa sig vara särskilt problematiskt att den tyska skattemyndigheten vid sin granskning inte kan begränsa sig till att enbart beakta den för beskattningen relevanta verksamheten hos stiftelsen, då myndigheten för att fastställa att stiftelsen är allmännyttig och fortsätter att vara så, måste kunna göra en omfattande bedömning av stiftelsens hela verksamhet.

109. De praktiska svårigheter som följer med en omfattande granskning av stiftelser med gränsöverskridande verksamhet skall inte förnekas. Att sådana kontroll- och granskningsmöjligheter behövs och till och med krävs kan med hänsyn till den allt mera omfattande omsorgen om medborgarnas trygghet inte ifrågasättas.

110. I det anförda tas emellertid inte hänsyn till att Bundesfinanzhof i sin begäran om förhandsavgörande inte har sagt sig betvivla att stiftelsen är allmännyttig och det står alltså klart att den utgår ifrån att de tyska skattemyndigheterna har tillräckliga kontrollmöjligheter.(43)

111. EG-domstolen har visserligen klargjort i sin rättspraxis att verksamheten i form av skattekontroll kan berättiga restriktioner av de grundläggande friheterna, men den har dock i de flesta fall hänvisat till de existerande möjligheterna till bistånd mellan myndigheter(44) och därvid avfärdat ett sådant rättfärdigande.(45)

112. EG-domstolen har med hänvisning till biståndsdirektivet redan vid flera tillfällen slagit fast att en medlemsstat har möjlighet att granska huruvida förutsättningarna i den aktuella skattelagstiftningen är uppfyllda.(46)

113. Nu rör dock de påvisade svårigheterna klassificeringen av en stiftelse som allmännyttig, när denna har säte i utlandet, och de kan inte i skattemässigt hänseende motivera att sådana stiftelser behandlas sämre när det inte kan ifrågasättas att de är allmännyttiga. Alltså kan begränsat skattskyldiga allmännyttiga stiftelser inte heller nekas skattebefrielsen med hänvisning till säkerställandet av en effektiv beskattning.

d) Övriga eventuella grunder för rättfärdigande

114. Inte heller argumentet från Irlands Chief State Solicitor att skillnaden i behandling kan motiveras av intresset att förhindra skattefusk kan tillmätas någon betydelse.

115. Visserligen utgör förebyggandet av skattefusk och skatteundandragande en sedan tidigare erkänd grund för rättfärdigande. I förevarande fall kopplas emellertid denna misstanke om skattefusk till den utländska anknytningen, och alla utländska stiftelser utesluts generellt från den skattemässiga fördelen, varför detta förebyggande klart är att anse som oproportionerligt i förevarande fall, vilket kommissionen insiktsfullt har påpekat i sitt yttrande.

116. Den tyska förbundsregeringen, Förenade kungarikets regering och Irlands Chief State Solicitor har slutligen åberopat ömsesidighetsskäl, potentiellt skattebortfall samt möjligheten att undvika den ifrågavarande nackdelen.

117. När det gäller risken för skattebortfall slog EG-domstolen fast i domen i målet Verkooijen att minskade skatteintäkter "inte kan anses som tvingande hänsyn av allmänintresse".(47)

118. EG-domstolen konstaterade i sin dom i målet "avoir fiscal"(48) angående argumentet om ömsesidighet att de grundläggande friheterna är ovillkorliga och att det särskilt är förbjudet att villkora de rättigheter som vilar på nämnda friheter av ett villkor om ömsesidighet i syfte att uppnå motsvarande fördelar i andra medlemsstater.

119. När det gäller påståendet att det är möjligt att undvika den aktuella nackdelen, exempelvis genom placeringen av stiftelsens säte, slog EG-domstolen i samma dom fast att de grundläggande friheterna "uttryckligen [överlåter] åt de ekonomiska aktörerna att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva deras verksamhet i en annan medlemsstat ...".(49)

120. Jag konstaterar sammanfattningsvis att en nationell bestämmelse av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken får till följd att skattebefrielse endast nekas sådana inrättningar som visserligen anses allmännyttiga enligt nationell rätt men som på grund av att deras säte är beläget i utlandet är begränsat skattskyldiga, utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som inte kan rättfärdigas.

## **V – Förslag till avgörande**

121. Jag föreslår mot bakgrund av det ovan anförda att EG-domstolen besvarar den tolkningsfråga som ställts av Bundesfinanzhof på följande sätt:

Artiklarna 56 EG och 58 EG om fri rörlighet för kapital inom gemenskapen utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en privaträttslig stiftelse hemmahörande i en annan medlemsstat, som enligt nationell rätt är att anse som allmännyttig och som inom landet är begränsat skattskyldig för hyresinkomster, till skillnad från en inhemsk allmännyttig stiftelse med motsvarande inkomster inte befrias från skatt för juridiska personer.

Artiklarna 56 EG och 58 EG om fri rörlighet för kapital inom gemenskapen utgör inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken inrättningar med säte i utlandet vilka inte erkänns som allmännyttiga enligt nationell rätt, behandlas annorlunda än allmännyttiga inrättningar med säte inom landet.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Körperschaftsteuergesetz 1996 i dess lydelse enligt kungörelse av den 22 februari 1996 (GBl. I s. 340, BStBl. I s. 166).

3 – Se särskilt dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 19.

4 – Dom av den 28 april 1998 i mål C-120/95, Decker (REG 1998, s. I-1831), punkt 22 och följande punkter.

5 – Dom av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll (REG 1998, s. I-1931), punkt 18 och följande punkter.

6 – Punkt 65 i det förslaget till avgörande (dom meddelad den 8 september 2005, REG 2005, s. I-70000).

7 – EG-domstolen utgick tydligen från detta när den i sin dom av den 22 maj 2003 i mål C-355/00, Freskot (REG 2003, s. I-5263), slog fast att ett eventuellt äventyrande av det fria tillhandahållandet av tjänster till följd av ett system med obligatoriska försäkringar i förekommande fall kan motiveras av de socialpolitiska målen med detta system. Se slutligen generaladvokaten Poiares Maduros förslag till avgörande av den 10 november 2005 i det anhängiggjorda målet C-205/03 P, FENIN, när det gäller användningen av företagarbegreppet på huvudmannen för ett nationellt hälsosystem.

8 – EGT L 178, s. 5.

9 – Dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer (REG 2002, s. I-3293).

10 – Mål C-172/98, kommissionen mot Belgien (REG 1999, s. I-3999) (dom meddelad den 29 juni 1999).

11 – Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 34, och av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955).

12 – Se exempelvis dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), och av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787).

13 – Se exempelvis dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle (REG 1999, s. I-3099). Jämför dom av den 13 juli 2000 i mål C-423/98, Albore (REG 2000, s. I-5965), där fastighetsförvärvarens motiv fick stå i bakgrunden.

14 – Se dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 21: "Eftersom artikel 73b i EG-fördraget [nu artikel 56 EG] 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, vilka under tiden har ersatts med artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget – fortsätter emellertid den förteckning över kapitalrörelser som har bilagts direktivet att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser som den hade innan sagda bestämmelser trädde i kraft, eftersom förteckningen i direktivet, såsom anges i inledningen, inte är uttömmande."

15 – Domen i målet Albore (ovan fotnot 13), punkt 14. I detta avseende är kanske domarna av den 14 januari 1988 i mål 63/86, kommissionen mot Italien (REG 1988, s. 29), och av den 30 maj 1989 i mål 305/87, kommissionen mot Grekland (REG 1989, s. 1461), vilka rörde nationella bestämmelser enligt vilka medborgare i andra medlemsstater inte fick förvärva fast egendom inom vissa inhemska områden. EG-domstolen fann att sådana bestämmelser strider mot etableringsfriheten, visserligen vid en tidpunkt när fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital ännu inte var direkt tillämpliga.

16 – Domen i målet Konle (ovan fotnot 13), punkterna 16 och 22. Till denna slutsats kom även generaladvokaten Alber i sitt förslag till avgörande i målet Baars (domen nämnd ovan i fotnot 12), punkterna 26–30, där han betraktade direkta investeringar och investeringar i fast egendom tillsammans och ur detta introducerade omedelbarhetskriteriet. Se, för ett liknande resonemang, Christoph Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, artikel 56 EG, punkterna 126–129, Berbadette Schäfer, *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, s. 316, Jorgen Bröhmer i Christian Calliess/Matthias Ruffert (utgivare) *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag*, Artikel 56 EG, punkterna 22–25, och Randelzhofer/Forsthoff i Grabitz/Hilf, EGV, artikel 43 EG, punkterna 28–31.

17 – Jämför slutligen även domen av den 8 september 2005 i mål C-512/03 (ovan fotnot 6), punkt 30 och följande punkter. Klaganden i målet vid den nationella domstolen hade i detta mål förvärvat en semesterlägenhet i utlandet. Beskattningen för fiktiva hyresinkomster från detta objekt prövades i förhållande till den fria rörligheten för kapital och inte i förhållande till etableringsfriheten.

18 – Se ovan, punkt 38.

19 – EG-domstolen har i sin fasta rättspraxis definierat etablering som det faktiska bedrivandet av en näringsverksamhet via ett fast driftställe i en annan medlemsstat på obestämd tid (exempelvis dom av den 25 juli 1991 i mål C-221/89, *Factortame*, REG 1991, s. I-3905, punkt 20; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-313).

20 – I målet Konle (ovan fotnot 13) hade klaganden i målet vid den nationella domstolen däremot för avsikt att använda den genom en gränsöverskridande transaktion förvärvade fasta egendomen som huvudsaklig hemvist och där utöva affärsverksamhet i ett företag som han redan drev i Tyskland.

21 – Jämför exempelvis dom av den 12 december 1974 i mål 36/74, *Walrave och Koch* (REG 1974, s. 1405; svensk specialutgåva, volym 2, s. 409), punkt 4.

22 – Dom av den 12 februari 1987 i mål 221/85, *kommissionen mot Belgien* (REG 1987, s. 719), och av den 17 juni 1997 i mål C-70/95, *Sodemare m.fl.* (REG 1997, s. I-3395).

23 – Dom av den 4 december 1986 i mål 205/84, *kommissionen mot Tyskland* (REG 1986, s. 3755,; svensk specialutgåva, volym 8, s. 741), punkt 21.

24 – Se angående detta vad som anförts av Tiedje/Troberg i von der Groeben/Schwarze, *Artikel 43*, punkt 44–46, och von Randelzhofer/Forsthoff i Grabitz, *Artikel 43*, punkt 59 med där angivna hänvisningar.

25 – Försäkringsmäklare spelar i motsats till vad som är fallet inom andra näringsgrenar en betydande roll vid utformningen av försäkringsprodukten.

26 – Dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, *Erben von Barbier* (REG 2003, s. I-15013).

27 – Ovan fotnot 3.

28 – Dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, *D.* (REG 2005, s. I-0000).

29 – EG-domstolens rättspraxis på området för direkta skatter avser såväl fysiska som juridiska personer. Rättspraxis avseende de båda grupperna följer visserligen i allmänhet samma principer, men det finns likväl vissa skillnader som inverkar på den rättsliga behandlingen av de båda

grupperna.

30 – Se domen i målet Schumacker (ovan fotnot 3).

31 – Se i detta avseende domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 12), punkterna 34 och 35.

32 – Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain (REG 1999, s. I-6161).

33 – Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område, i dess lydelse enligt rådets direktiv av den 16 november 2004 (EUT L 359, s. 30) (nedan kallat biståndsdirektivet).

34 – Se domen i målet Manninen (ovan fotnot 3), punkterna 28 och 29.

35 – Hänvisningen till kommissionens meddelande om tjänster i allmänhetens intresse i Europa av den 20 september 2000 (KOM(2000)0580) (EGT C 14, 2001, s. 4) är felaktig eftersom man i fördraget i detta avseende utgår från ett allmänt *ekonomiskt* intresse (jämför exempelvis artikel 86.2 EG) och verksamheter som inte är av ekonomisk karaktär.

36 – Ovan fotnot 28.

37 – Domen i målet D. (ovan fotnot 27), punkt 61.

38 – Ovan fotnot 11.

39 – Dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305).

40 – Dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089).

41 – Domen i målet (ovan fotnot 12).

42 – Domen i målet (ovan fotnot 12), punkt 58.

43 – Vilket också bekräftas av att utländska stiftelser tillerkänns motsvarande skattebefrielse i de med Förenta staterna respektive Frankrike slutna DBA.

44 – Nämnas bör särskilt rådets direktiv 77/799/EEG (ovan fotnot 33).

45 – Jämför exempelvis dom av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia (REG 2003, s. I-6817), punkt 42 och följande punkter.

46 – Domen i målet Skandia och Ramstedt (ovan fotnot 45), punkt 42 och där angivna hänvisningar.

47 – Domen i målet (ovan fotnot 12), punkt 59.

48 – Dom av den 28 januari 1986 i mål C-270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389).

49 – Domen i det ovannämnda målet "avoir fiscal", punkt 22.