



Datum van inontvangstneming : 28/08/2025

Zaak C-475/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

17 juli 2025

Verwijzende rechter:

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

24 juni 2025

Verzoekster tot *Revision*:

Finanzamt für Großbetriebe

Andere partij in de procedure:

P Privatstiftung

Verwaltungsgerichtshof

[OMISSIS]

Het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) heeft [OMISSIS] over het beroep in *Revision* dat het Finanzamt für Großbetriebe (belastingdienst voor grote ondernemingen) in [OMISSIS] Wenen [OMISSIS] heeft ingesteld tegen het vonnis van het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg) van 26 maart 2024, RV/6100677/2016, inzake vennootschapsbelasting 2014 (andere partij in de procedure: P Privatstiftung in D [OMISSIS]), de volgende

beslissing

gegeven:

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) wordt krachtens artikel 267 VWEU de volgende vraag voorgelegd met het verzoek om een prejudiciële beslissing:

Staat artikel 63 VWEU in de weg aan een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan een ingezetene

Privatstiftung (Oostenrijkse stichting ter beheer van particulier vermogen) is onderworpen aan de vennootschapsbelasting over bepaalde inkomsten (met name rente, opbrengsten uit de verkoop van deelnemingen en de verkoop van onroerend goed), maar deze belasting aan haar wordt teruggegeven voor zover zij schenkingen (giften) doet aan begunstigden en deze schenkingen op het nationale grondgebied aan de belasting op kapitaalopbrengsten zijn onderworpen, zodat deze vennootschapsbelasting niet wordt teruggegeven voor zover de begunstigden niet zijn onderworpen aan de belasting op kapitaalopbrengsten ter zake van de ontvangen schenkingen (krachtens een nationale vrijstellingsregeling of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting)?

Motivering:

A. Feiten en de procedure tot dusver

- 1 Verzoekster [in eerste aanleg] is een Oostenrijkse Privatstiftung waarvan de begunstigden in Zwitserland wonen. In haar aangifte voor de vennootschapsbelasting voor 2014 heeft zij inkomsten uit kapitaal vermeld, waarvoor krachtens § 13, lid 3, KStG 1988 als een per soort inkomen aangeslagen belasting het belastingtarief van § 22, lid 2, KStG 1988 geldt. Zij heeft deze inkomsten verminderd met de schenkingen die zij in 2014 heeft gedaan aan haar in Zwitserland wonende begunstigden.
- 2 Na overeenkomstig § 299 BAO een eerdere aanslag in de vennootschapsbelasting voor 2014 te hebben ingetrokken, heeft het Finanzamt voor 2014 een nieuwe aanslag opgelegd. Deze aanslag heeft niet geleid tot een verlaging van de inkomsten van de categorie zoals bedoeld in § 13, lid 3, KStG 1988. Evenmin was er sprake van een volledige vrijstelling van vennootschapsbelasting overeenkomstig § 22, lid 2, KStG 1988 voor het bedrag van de schenkingen aan de in Zwitserland wonende begunstigden. Het Finanzamt heeft aangevoerd dat deze begunstigden van de schenkingen in Oostenrijk niet waren onderworpen aan de inkomstenbelasting en dus niet aan de belasting op kapitaalopbrengsten op grond van de overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting (hierna: „belastingverdrag”) Oostenrijk-Zwitserland.
- 3 Verzoekster [in eerste aanleg] heeft beroep ingesteld tegen de aanslag in de vennootschapsbelasting 2014 op grond dat volgens het Hof van Justitie het niet vrijstellen van belasting waarin § 22, lid 2, KStG 1988 voorziet voor schenkingen aan in het buitenland wonende begunstigden die – zoals in casu het geval is – krachtens een belastingverdrag zijn vrijgesteld van belasting op kapitaalopbrengsten, in strijd is met het vrije verkeer van kapitaal en dus in strijd is met het Unierecht.
- 4 Het Bundesfinanzgericht heeft het beroep van verzoekster in eerste aanleg bij vonnis van 26 maart 2024 toegewezen. Het verwees naar het arrest van het Hof van Justitie van 17 september 2015, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*,

C-589/13, en heeft – anders dan het Finanzamt – geoordeeld dat §13, lid 3, voorlaatste zin, KStG 1988 in strijd is met het vrij verkeer van kapitaal waarin het Unierecht voorziet, ook in de versie die door het Abgabenänderungsgesetz 2015 (belastingwijzigingswet; hierna: „AbgÄG 2015”) werd gewijzigd; de beperking waarin deze bepaling voorziet, is niet verenigbaar met artikel 63 VWEU en komt dus te vervallen, aldus de rechter.

- 5 Voor het Verwaltungsgerichtshof voert het Finanzamt aan dat de bij het AbgÄG 2015 doorgevoerde wijziging van de regeling de enkelvoudige belastingheffing op de in § 13, lid 3, KStG 1988 bedoelde categorie inkomsten van de Privatstiftung op consequente wijze ten uitvoer heeft gelegd. Er is niet langer sprake van onverenigbaarheid met het Unierecht, aangezien de nieuwe regeling particuliere stichtingen die schenkingen doen aan buitenlandse en uiteindelijke begunstigden niet in een minder gunstige positie plaatst dan particuliere stichtingen die schenkingen doen aan ingezetenen en uiteindelijke begunstigden. Bovendien waarborgt het gewijzigde belastingstelsel de enkelvoudige belastingheffing in Oostenrijk op de in § 13, lid 3, KStG 1988 bedoelde categorie inkomsten van de Privatstiftung op consequente wijze en onafhankelijk van de woonplaats van de begunstigden van de schenking.

B. Relevante bepalingen

1. Nationaal recht

- 6 De onderwerping van Privatstiftungen aan de vennootschapsbelasting over de in § 13, lid 3, KStG 1988 bedoelde inkomsten is gewijzigd bij AbgÄG 2015, BGBl I nr. 163/2015. De gewijzigde rechtssituatie moet met terugwerkende kracht worden toegepast op alle lopende procedures en dus ook op de onderhavige zaak.
- 7 Het Körperschaftsteuergesetz 1988 (wet op de vennootschapsbelasting van 1988; hierna: „KStG 1988”), zoals gewijzigd bij AbgÄG 2015, bepaalt onder meer:

„§ 13. [...]

3) Bij Privatstiftungen die niet onder § 5, punt 6 of 7, of § 7, lid 3, vallen, worden niet bij de inkomsten of het inkomen in aanmerking genomen, maar worden overeenkomstig § 22, lid 2, afzonderlijk belast:

1. inkomsten uit kapitaal in de zin van § 27 van het Einkommensteuergesetz 1988 (wet op de inkomstenbelasting 1988), voor zover het gaat om:

- a) inkomsten uit de terbeschikkingstelling van kapitaal in de zin van § 27, lid 2, punt 2, van het Einkommensteuergesetz 1988,

- b) inkomsten uit gerealiseerde waardeinstijgingen van kapitaalgoederen in de zin van § 27, lid 3, van het Einkommensteuergesetz 1988, tenzij lid 4 van toepassing is, en
 - c) inkomsten uit derivaten in de zin van § 27, lid 4, van het Einkommensteuergesetz 1988,
- en deze niet worden genoemd in § 27a, lid 2, van het Einkommensteuergesetz 1988;
2. inkomsten uit de verkoop van niet-zakelijk onroerend goed overeenkomstig § 30 van het Einkommensteuergesetz 1988.

De som van de in de punten 1 en 2 bedoelde inkomsten moet worden verminderd met de som van de schenkingen in het belastingtijdvak in de zin van § 27, lid 5, punt 7, van het Einkommensteuergesetz 1988, voor zover belasting op kapitaalopbrengsten is ingehouden en betaald. Wanneer op grond van een belastingverdrag een vrijstelling van de belasting op kapitaalopbrengsten plaatsvindt, moet de som van de schenkingen worden verminderd voor zover zij niet definitief aan de belasting op kapitaalopbrengsten is onderworpen. Dit geldt ook wanneer de vrijstelling plaatsvindt na betaling van de belasting op kapitaalopbrengsten; de vrijstelling achteraf wordt beschouwd als een gebeurtenis met terugwerkende kracht in de zin van § 295a van de Bundesabgabenordnung (federale belastingwet).

[...]

§ 22. [...]

2) De vennootschapsbelasting bedraagt 25 % voor kapitaalopbrengsten en inkomsten van een Privatstiftung die overeenkomstig § 13, leden 3 en 4, belastbaar zijn.

[...]

§ 24 [...]

5) De vennootschapsbelasting op inkomsten in de zin van § 13, leden 3 en 4, wordt bij de vaststelling van de aanslag verrekend indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- 1. De vennootschapsbelasting is bij de indiening van de aangifte berekend en voldaan op basis van een opgelegde aanslag.
- 2. De Privatstiftung doet schenkingen in de zin van § 27, lid 5, punt 7, van het Einkommensteuergesetz 1988, waarvan belasting op kapitaalopbrengsten is betaald.
- 3. a) De heffingsgrondslag voor de verrekening is het verschil tussen:

- de som van de inkomsten die afzonderlijk moeten worden belast krachtens § 13, lid 3, en
 - de som van de schenkingen in de zin van § 27, lid 5, punt 7, van het Einkommensteuergesetz 1988, wanneer deze som hoger is dan de som van de inkomsten in de zin van het eerste streepje;
- b) Wanneer op grond van een belastingverdrag een vrijstelling van schenkingen van de belasting op kapitaalopbrengsten plaatsvindt, moet de som van de schenkingen bij de bepaling van de heffingsgrondslag overeenkomstig punt a) worden verminderd voor zover zij niet definitief aan de belasting op kapitaalopbrengsten is onderworpen. Dit geldt ook wanneer de vrijstelling plaatsvindt na betaling van de belasting op kapitaalopbrengsten; de vrijstelling achteraf wordt beschouwd als een gebeurtenis met terugwerkende kracht in de zin van § 295a van de Bundesabgabenordnung.
4. Indien de vennootschapsbelasting over de jaren vóór 2011 wordt verrekend, bedraagt het belastingkrediet 12,5 % van de in punt 3 bedoelde heffingsgrondslag. Indien de vennootschapsbelasting voor de jaren vanaf 2011 wordt verrekend, bedraagt het belastingkrediet 25 % van de in punt 3 bedoelde heffingsgrondslag. De vennootschapsbelasting van de jaren vóór 2011 moet bij voorrang worden verrekend.
 5. De Privatstiftung houdt een bijzondere rekening bij waarop de jaarlijks betaalde vennootschapsbelasting, de verrekende bedragen en het voor verrekening in aanmerking komende restbedrag doorlopend worden geboekt.
 6. In het geval van ontbinding van de Privatstiftung wordt het bedrag van het belastingkrediet overeenkomstig de punten 3 en 4 bepaald. In dit verband moet bij de berekening van het belastingkrediet overeenkomstig punt 3 ook het in punt 5 bedoelde restbedrag worden behandeld als een schenking in de zin van § 27, lid 5, punt 7, van het Einkommensteuergesetz 1988. In afwijking van punt 3, onder b), moet, ondanks de betaling van de belasting op kapitaalopbrengsten, het bedrag van de schenking in het geval van een eventuele latere vrijstelling dienovereenkomstig worden verminderd. De verrekening geschiedt op het moment van de laatste aanslag.

[...]

§ 26c. [...]

58. § 13, lid 3, en § 24, lid 5, punten 3 en 4, telkens zoals gewijzigd bij Bundesgesetz BGBl. I nr. 163/2015, treden op 1 januari 2016 in werking en zijn van toepassing op alle lopende procedures. § 24, lid 5, punt 6, zoals gewijzigd bij Bundesgesetz BGBl. I nr. 163/2015, treedt op 1 januari 2016 in werking en is van toepassing op Privatstiftungen wier ontbinding overeenkomstig § 35, lid 5, tweede zin, van het Privatstiftungsgesetz (wet op

particuliere stichtingen) na 31 december 2015 is ingeschreven in het handelsregister.”

- 8 Het Einkommensteuergesetz 1988, in de versie die van toepassing is op het litigieuze jaar, luidt onder meer als volgt:

„§ 27. 1) Inkomsten uit kapitaal zijn inkomsten uit de terbeschikkingstelling van kapitaal (lid 2), [...]

[...]

5) Als inkomsten uit de terbeschikkingstelling van kapitaal in de zin van lid 2 worden eveneens aangemerkt:

[...]

7. schenkingen van welke aard ook

- door niet onder § 5, punt 6, van het Körperschaftsteuergesetz 1988 vallende particuliere stichtingen,

[...]

§ 27a. 1) Inkomsten uit kapitaal zijn onderworpen aan een speciaal belastingtarief van 25 % en mogen niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van de inkomstenbelasting van de belastingplichtige, noch bij het totale bedrag van de inkomsten noch bij het inkomen (§ 2, lid 2), tenzij de algemene belastingregeling (lid 5) van toepassing.

[...]

§ 93. 1) In het geval van binnenlandse inkomsten uit kapitaal wordt de inkomstenbelasting geheven door middel van bronbelasting (belasting op kapitaalopbrengsten). [...]

2) Binnenlandse inkomsten uit kapitaal zijn:

1. inkomsten uit de terbeschikkingstelling van kapitaal (§ 27, lid 2), wanneer de uitbetalende instantie (§ 95, lid 2, punt 1, onder b)) op het nationale grondgebied gevestigd is; in het geval van inkomsten uit de terbeschikkingstelling van kapitaal overeenkomstig § 27, lid 2, punt 1, en § 27, lid 5, punt 7, alsmede rente op deposito's bij kredietinstellingen en andere vorderingen op kredietinstellingen in de zin van § 27a, lid 1, punt 1, is er ook sprake van binnenlandse inkomsten uit kapitaal wanneer de schuldenaar van de kapitaalopbrengsten zijn woonplaats, zijn bestuur of zijn zetel in Oostenrijk heeft of een binnenlands filiaal van een buitenlandse kredietinstelling is. [...]

[...]

§ 97 1) Met betrekking tot natuurlijke personen en rechtspersonen die niet onder § 7, lid 3, van het Körperschaftsteuergesetz 1988 vallen, wordt de inkomstenbelasting (vennootschapsbelasting) voor inkomsten uit kapitaal op de opbrengsten waarvan het bijzondere belastingtarief overeenkomstig § 27a, lid 1, van toepassing is, geacht te zijn betaald door de kapitaalopbrengstbelasting, behalve in de gevallen van de keuze voor de algemene belastingheffing (§ 27a, lid 5) en de keuze voor verliesverrekening (lid 2).

§ 98 1) Alleen de volgende inkomsten zijn onderworpen aan beperkte inkomstenbelastingplicht (§ 1, lid 3):

[...]

5. inkomsten uit kapitaal in de zin van § 27, wanneer:

- a) het gaat om inkomsten uit de terbeschikkingstelling van kapitaal overeenkomstig § 27, lid 2, punt 1, of § 27, lid 5, punt 7, de tot aftrek verplichte persoon de schuldenaar van de kapitaalopbrengsten is (§ 95, lid 2, punt 1, onder a)) en belasting op kapitaalopbrengsten moest worden ingehouden.
- 9 De schenkingen van een Privatstiftung vormen bij de begunstigten (ontvangers van de schenking) inkomsten uit kapitaal in de zin van § 27, lid 5, punt 7, EStG 1988. Overeenkomstig § 93, lid 2, punt 1, EStG 1988 moet de Privatstiftung bij de uitkering van de schenking in beginsel belasting op kapitaalopbrengsten inhouden (in de vorm van een bronbelasting). De belasting op kapitaalopbrengsten vormt voor de ontvangers van de schenkingen een „eindbelasting” overeenkomstig § 97 EStG 1988. Dit betekent dat de begunstigten de gift van de Privatstiftung (schenking) slechts voor het bedrag ontvangen dat verminderd is met de belasting op kapitaalopbrengsten. De begunstigten voldoen zodoende reeds aan de verplichtingen op het gebied van de inkomstenbelasting, dat wil zeggen dat zij geen andere inkomstenbelasting meer verschuldigd zijn. Ook in het kader van de beperkte belastingplicht moeten inkomsten uit kapitaal uit hoofde van schenkingen wat betreft de inkomstenbelasting in aanmerking worden genomen (§ 98, lid 1, punt 5, onder a), EStG 1988) en zijn zij onderworpen aan de belasting op kapitaalopbrengsten.
 - 10 Volgens artikel 21 van het belastingverdrag Oostenrijk-Zwitserland, BGBl nr. 64/1975, kunnen de inkomsten van een ingezetene van een verdragsluitende staat, die niet uitdrukkelijk in de toewijzingsbepalingen worden genoemd, alleen in die staat (woonstaat) worden belast.
 - 11 Volgens artikel 50 B-VG (federale constitutionele wet) is voor het sluiten van staatsverdragen, die een wetswijziging of wetsaanvulling teweegbrengen, de goedkeuring vereist van de Nationalrat (nationale raad). Dit geldt ook voor verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Met het besluit van de Nationalrat wordt het belastingverdrag onderdeel van het nationale recht en wijzigt het het overeenkomstige nationale recht (zie arrest van het VwGH van

30 maart 2006, 2002/15/0098). Het belastingverdrag vormt een *lex specialis* ten opzichte van de wet op de inkomstenbelasting. Schenkingen aan begunstigden die in Zwitserland wonen, worden in Oostenrijk dus niet alleen op grond van het belastingverdrag tussen Oostenrijk en Zwitserland, maar ook op grond van het nationale recht niet aan belasting onderworpen.

2. Unierecht

- 12 Artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie luidt:

„Artikel 63

(oud artikel 56 VEG)

1. In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

2. In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het betalingsverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

C. Toelichting op de prejudiciële vraag

- 13 Bij het Budgetbegleitgesetz 2001 (begeleidende wet op de begroting van 2001, hierna: „BudBG 2001”) is voor de Privatstiftung een vennootschapsbelastingplicht ingevoerd over inkomsten uit kapitaal als bedoeld in § 13, lid 3, KStG 1988 (zogenoemde „Zwischensteuer”; hierna: „voorlopige belasting”), waarop het verzoek om een prejudiciële beslissing betrekking had dat ten grondslag lag aan het arrest van het Hof van Justitie van 17 juni 2015 in zaak C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*. Deze regeling voorzag in een belasting van de betrokken inkomsten uit kapitaal op het niveau van de stichting. Bovendien was bepaald dat schenkingen aan in Oostenrijk wonende begunstigden bij de stichting een overeenkomstige vrijstelling van deze vennootschapsbelasting teweeg zouden brengen, terwijl deze vrijstelling niet van toepassing zou zijn op schenkingen aan in het buitenland wonende begunstigden (met inbegrip van die uit andere lidstaten van de EU of de EER) wanneer zij beroep doen op hun recht op vrijstelling van Oostenrijkse belasting op grond van een belastingverdrag. Het BudBG 2001 had echter niet gezorgd voor een enkelvoudige belastingheffing in Oostenrijk op de bovengenoemde inkomsten uit kapitaal, aangezien § 24, lid 5, KStG 1988 voorzag in een onvoorwaardelijke verrekening van de nog niet „gebruikte” vennootschapsbelasting („voorlopige belasting”) in het geval van ontbinding van de Privatstiftung (zie ook punt 28 van het arrest van het Hof van Justitie *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13).

- 14 In het arrest in zaak C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, heeft het Hof van Justitie vastgesteld dat giften in de vorm van schenkingen door een Oostenrijkse Privatstiftung aan begunstigden die in een ander land wonen, binnen de werkingssfeer van het vrije verkeer van kapitaal vallen. Het feit dat deze giften alleen leiden tot een vrijstelling van de „voorlopige belasting” voor de Privatstiftung als deze hiervoor belasting op kapitaalsopbrengsten moet inhouden en afdragen, terwijl er geen vrijstelling van de „voorlopige belasting” is als giften worden gedaan aan personen ten aanzien van wie belastingverdragen de heffing van belasting op kapitaalsopbrengsten voorkomen, werd door het Hof van Justitie beschouwd als een schending van het vrije verkeer van kapitaal. Het Hof baseerde deze beoordeling onder meer op het tijdelijke karakter van de op het niveau van de stichting te heffen „voorlopige belasting”. In het arrest van het Hof wordt herhaaldelijk ingegaan op het feit dat de destijds te onderzoeken „voorlopige belasting” uiterlijk bij de ontbinding van de Privatstiftung volledig moest worden teruggegeven en dus slechts een tijdelijk karakter had (punten 65, 79 en 84). In punt 65 wordt bijvoorbeeld het volgende vermeld: „Overeenkomstig haar kwalificatie als ‚voorlopige belasting’ moest die belasting uiterlijk bij de ontbinding van de Privatstiftung volledig worden teruggegeven, aangezien zij de Privatstiftung recht gaf op een belastingkrediet ten belope van de door de Privatstiftung uit hoofde van de Zwischensteuer betaalde bedragen. De woonplaats van de begunstigde van de schenking was in dit opzicht van geen belang.”
- 15 Om recht te doen aan het arrest van het Hof van Justitie is de relevante Oostenrijkse wetgeving gewijzigd bij het AbgÄG 2015. Het stelsel werd gewijzigd door afschaffing van de volledige en onvoorwaardelijke teruggaaf van de belasting waarin § 22, lid 2, KStG 1988 voorzag in het geval van ontbinding van de Privatstiftung. Krachtens § 22, lid 2, KStG 1988 hangt de teruggaaf van de belasting thans af van de vraag of en in hoeverre de uiteindelijke schenking door de Privatstiftung is onderworpen aan belasting op kapitaalsopbrengsten. Om de belasting op inkomsten in de zin van § 13, lid 3, KStG 1988 te waarborgen, werd de teruggaaf van de vennootschapsbelasting die over de inkomsten van de stichting is geheven, krachtens § 22, lid 2, KStG 1988 dus ook uitgesloten in het geval van ontbinding van de Privatstiftung, voor zover de (laatste) gift door de stichting niet aan de belasting op kapitaalsopbrengsten onderworpen was.
- 16 Verder heeft de regeling zoals gewijzigd bij het AbgÄG 2015 thans ook betrekking op gevallen waarin giften (schenkingen) aan begunstigden op grond van een belastingverdrag slechts gedeeltelijk zijn uitgezonderd van de nationale belasting op kapitaalsopbrengsten. De teruggaaf van de over de inkomsten als bedoeld in § 13, lid 3, KStG 1988 geheven vennootschapsbelasting wordt na de wijziging slechts nog geweigerd voor zover de kapitaalsopbrengstbelasting achterwege moet blijven, terwijl in de rechtssituatie vóór het AbgÄG 2015 de vrijstelling van de Oostenrijkse vennootschapsbelasting volledig was uitgesloten, zelfs wanneer het belastingverdrag de begunstigde van de schenking slechts een gedeeltelijke vrijstelling toekende.

- 17 Voor het overige zij opgemerkt dat vanaf het eerste StabG 2012 (stabiliteitswet) inkomsten uit de verkoop van binnenlandse onroerende goederen ook zijn opgenomen in de categorie van inkomsten overeenkomstig § 13, lid 3, KStG 1988.
- 18 Hoe dan ook is het van essentieel belang dat met het AbgÄG 2015 een stelselwijziging heeft plaatsgevonden. Het doel van dit stelsel is ervoor te zorgen dat het inkomen van de stichting uit hoofde van haar economische activiteit op Oostenrijks grondgebied wordt belast.
- 19 In het geval van schenkingen aan begunstigden in hetzelfde jaar waarin de Privatstiftung belastbare inkomsten genereert overeenkomstig § 13, lid 3, KStG 1988, wordt de heffingsgrondslag en dus ook de belasting overeenkomstig § 22, lid 2, KStG 1988 verminderd voor zover de schenkingen onderworpen zijn aan kapitaalopbrengstbelasting. Indien een schenking in latere jaren plaatsvindt, ontvangt de Privatstiftung overeenkomstig § 22, lid 2, KStG 1988 een overeenkomstig belastingkrediet.
- 20 De vermindering of teruggaaf van de belasting overeenkomstig § 22, lid 2, KStG 1988 hangt niet af van de vraag of de ontvanger van de schenkingen in het binnenland dan wel in het buitenland is gevestigd, maar enkel van de vraag of de schenking onderworpen blijft aan de belasting op kapitaalopbrengsten. Indien naar nationaal recht voor de schenkingen (zoals bij schenkingen aan begunstigden van algemeen belang) geen kapitaalopbrengstbelasting wordt geheven, is er geen vermindering of teruggaaf. Indien een belastingverdrag de woonstaat van de ontvanger het recht verleent om belasting te heffen, is er evenmin een vermindering of teruggaaf. Voor in het buitenland wonende begunstigden van wie de woonstaat geen belastingverdrag heeft gesloten of een belastingverdrag heeft gesloten dat de belastingheffing op schenkingen aan de bronstaat toewijst, wordt de belasting daarentegen verminderd of teruggegeven overeenkomstig § 22, lid 2, KStG 1988. Een gedeeltelijke vermindering of teruggaaf van de belasting vindt ook plaats wanneer een belastingverdrag toestaat dat schenkingen in Oostenrijk tegen een lager belastingtarief worden belast.
- 21 De in § 22, lid 2, KStG 1988 bedoelde belasting is een vennootschapsbelasting van de Privatstiftung die wordt geheven over de inkomsten als omschreven in § 13, lid 3, KStG 1988 en waarborgt dat deze inkomsten die de Privatstiftung op het nationale grondgebied genereert (met name rente, inkomsten uit de verkoop van deelnemingen, inkomsten uit de verkoop van onroerende goederen), worden belast. Terwijl de „voorlopige belasting” zoals geregeld in de vóór het AbgÄG 2015 bestaande rechtssituatie, slechts een tijdelijk karakter had, aangezien zij uiterlijk bij de ontbinding van de Privatstiftung volledig werd teruggegeven, waarborgt de huidige belasting overeenkomstig § 22, lid 2, KStG 1988 definitief dat de op het nationale grondgebied gegenereerde winsten uit kapitaal en uit de verkoop van onroerende goederen eenmalig worden belast. Met andere woorden: Met de nieuwe rechtssituatie wordt beoogd in Oostenrijk een duurzame belastingdruk te leggen op de in § 13, lid 3, KStG 1988 omschreven inkomsten.

- 22 Het huidige belastingstelsel maakt het mogelijk dat de schenking door een Privatstiftung – ongeacht de vestigingsstaat van de begunstigde – voor hetzelfde bedrag aan belasting onderworpen blijft en dat de begunstigten telkens een schenking voor hetzelfde bedrag ontvangen. Dit blijkt uit het volgende voorbeeld:

De Privatstiftung behaalt in jaar 1 uit een commerciële transactie (bijvoorbeeld de verkoop van onroerend goed) een winst van 1.000 die valt in de in § 13, lid 3, KStG 1988 bedoelde categorie. Op grond van § 22, lid 2, KStG 1988 moet zij over deze winst 25 % vennootschapsbelasting (dus 250) betalen.

In jaar 2 kent de Privatstiftung deze winst als gift (schenking) toe aan a) een in Oostenrijk wonende begunstigde die onderworpen is aan de belasting op kapitaalopbrengsten, of b) een in een derde land wonende begunstigde die niet aan de belasting op kapitaalopbrengsten onderworpen is:

- a) Op de schenking aan de Oostenrijkse begunstigde van 1000 moet de Privatstiftung 25 % kapitaalopbrengstbelasting inhouden, zodat zij 750 aan de begunstigde kan uitbetalen. De Privatstiftung draagt de ingehouden kapitaalopbrengstbelasting ten belope van 250 EUR af aan het Finanzamt en ontvangt in het kader van de belastingaanslag een belastingkrediet voor de belasting die zij overeenkomstig § 22, lid 2, KStG 1988 reeds heeft betaald ten belope van 250. Het blijft bij de enkelvoudige belasting ten bedrage van 250.
- b) De schenking aan de in een derde land wonende begunstigde leidt (wegens het voordeel uit hoofde van het belastingverdrag) niet tot een belasting op kapitaalopbrengsten, maar er is evenmin sprake van een belastingkrediet voor de reeds geheven belasting op grond van § 22, lid 2, KStG 1988. Ook hier bedraagt de betaalde belasting van de Privatstiftung precies 250. De Privatstiftung zal haar schenking aan de begunstigde verminderen met deze definitieve belasting, zodat de begunstigde ook in dat geval 750 zal ontvangen.

Zo moet de Privatstiftung in geval a) evenals in geval b) hetzelfde bedrag aan belasting afdragen, eenmaal als vennootschapsbelasting, eenmaal als belasting op kapitaalopbrengsten. Ook het bedrag dat in geval a) evenals in geval b) aan de begunstigde wordt uitbetaald, is in beide gevallen hetzelfde. Vanuit economisch oogpunt is de Privatstiftung dus steeds onderworpen aan hetzelfde belastingbedrag met betrekking tot de aan de begunstigde geschonken bedragen.

- 23 Verder lijkt de volgende omstandigheid relevant: Hoewel de schenking van een Privatstiftung aan begunstigten als een gift kan worden beschouwd, is er toch sprake van een gelijkenis met de uitkering van dividenden door kapitaalvennootschappen (buiten de werkingssfeer van de moeder-dochterrichtlijn). In beide gevallen wordt de winst van een onderneming overgedragen aan de aandeelhouder of de begunstigde ervan. Schenkingen en dividenden zijn onderworpen aan de belasting op kapitaalopbrengsten.

- 24 In de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake dividenden wordt het recht van de lidstaat waar de entiteit is gevestigd, om zijn eigen vennootschapsbelasting te heffen (en de opbrengst van deze belasting te behouden), traditioneel gerespecteerd („source country entitlement”). Volgens deze rechtspraak is de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap niet verplicht af te zien van zijn recht om belasting te heffen over de winst van de onderneming teneinde de economische dubbele belasting van grensoverschrijdende uitkeringen te verminderen.
- 25 In het arrest van 12 december 2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04, punt 59, heeft de Grote kamer uitdrukkelijk het volgende vastgesteld:

„Enerzijds zou eisen dat de lidstaat waarin de uitkerende vennootschap is gevestigd, waarborgt dat aan een niet-ingezeten aandeelhouder uitgekeerde winst niet wordt getroffen door opeenvolgende belastingheffingen of door een dubbele economische belasting, hetzij door deze winsten bij de uitkerende vennootschap vrij te stellen van belasting, hetzij door aan die aandeelhouder een belastingvoordeel te geven ter hoogte van de door de uitkerende vennootschap over die winst betaalde belasting, de facto betekenen dat deze staat moet afzien van zijn recht om belasting te heffen over inkomen dat door een economische activiteit op zijn grondgebied is gegenereerd.”
- 26 Naar aanleiding van het privilege van de bronstaat om inkomsten uit een economische activiteit op zijn grondgebied te belasten, is het Hof van Justitie in het arrest van 12 december 2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04, tot de conclusie gekomen dat, vanuit het oogpunt van de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap, de aan ingezetenen of niet-ingezetenen ontvangers uitgekeerde dividenden niet objectief vergelijkbaar zijn, zodat een verschil in behandeling van de twee categorieën dividenden wat de verrekening van de vennootschapsbelasting (ACT) betreft, geen discriminatie in de zin van de fundamentele vrijheden van de EU oplevert.
- 27 Inkomsten die vallen onder de categorie als omschreven in § 13, lid 3, KStG 1988 (met name rente, inkomsten uit de verkoop van deelnemingen en inkomsten uit de verkoop van niet-zakelijk onroerend goed) zijn ook voor in Oostenrijk gevestigde vennootschappen (GmbH, AG, enz.) onderworpen aan vennootschapsbelasting. Volgens het bij het AbgÄG 2015 ingevoerde stelsel heeft de belasting van § 22, lid 2, KStG 1988 niet langer een tijdelijk karakter en waarborgt zij dat de betrokken inkomsten die de Privatstiftung in Oostenrijk genereert, worden belast.
- 28 De schenkingen van de stichting zijn in beginsel vergelijkbaar met dividenden. Zoals in punt 11 is uiteengezet, maken ook de in het belastingverdrag met Zwitserland bilateraal overeengekomen regels bij besluit van de Nationalrat deel uit van het nationale recht, zodat schenkingen aan in Zwitserland wonende begunstigden reeds naar nationaal recht niet worden belast. In het arrest van 12 december 2006 in zaak C-374/04, *ACT Group Litigation*, ontkende het Hof dat de in het binnenland en in het buitenland gevestigde ontvangers van dividenden

objectief vergelijkbaar waren, al was het maar omdat de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap naar nationaal recht geen belasting had geheven bij de in het buitenland gevestigde aandeelhouders.

- 29 Desondanks heeft het Hof van Justitie in de arresten van 17 december 2015, *Timac Agro*, C-388/14, en 22 september 2022, *W*, C-538/20, zich bij het onderzoek van de objectieve vergelijkbaarheid van nationale en buitenlandse zaken ook gebaseerd op de afspraken die zijn gemaakt in het kader van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, en heeft daarmee een wezenlijk belang toegekend aan de sluiting van belastingverdragen bij de beoordeling van de verenigbaarheid van de nationale rechtssituatie met het Unierecht.
- 30 In het arrest van 10 mei 2012, *Santander*, C-338/11 tot en met C-347/11, punten 30 en 52, heeft het Hof onderzocht of het Franse nationale recht gebaseerd was op de belasting van de deelnemers van een icbe ter compensatie van de vrijstelling van bronbelasting van de (ingezeten) icbe, en daarbij de icbe's en de deelnemers in hun totaliteit beoordeeld. Het in het Franse recht ontbrekende verband is in het onderhavige geval wel aanwezig omdat de vermindering of teruggaaf van de door de stichting krachtens § 22, lid 2, KStG 1988 verschuldigde belasting afhankelijk is van de heffing van belasting over de schenking bij de begunstigde.
- 31 Gelet op de opzet van het door het AbgÄG 2015 ingevoerde belastingstelsel overeenkomstig § 13, lid 3, juncto § 22, lid 2, en § 24, lid 5, KStG 1988, zou er in het algemeen sprake kunnen zijn van een situatie die vergelijkbaar is met die van het arrest van het Hof van Justitie van 12 december 2006, *ACT Group Litigation*, C-374/04. Op basis van de bij het AbgÄG 2015 gewijzigde rechtssituatie rijst dus de vraag of schenkingen door een ingezeten Privatstiftung aan ingezeten begunstigden die onderworpen zijn aan kapitaalopbrengstbelasting, of niet-ingezeten begunstigden die krachtens een belastingverdrag niet onderworpen zijn aan kapitaalopbrengstbelasting, objectief vergelijkbaar zijn en of het in de in casu toepasselijke belastingregeling gemaakte onderscheid tussen deze twee groepen een schending van het vrije verkeer van kapitaal kan opleveren.
- 32 Er bestaat geen rechtspraak van het Hof van Justitie over de vraag of het beginsel van de „source country entitlement” dat is ontwikkeld in de rechtspraak inzake dividenden, ook van toepassing is in situaties als de onderhavige.
- 33 Deze vraag wordt derhalve aan het Hof van Justitie voorgelegd in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU.

[OMISSIS]