Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

17. september 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — frie kapitalbevægelser — artikel 56 EF — mellembeskatning af kapitalindkomst og indtægter fra salget af andele oppebåret af en national fond — afslag på adgang til i beskatningsgrundlaget at fratrække støttebeløb til ikke-hjemmehørende modtagere, som i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er skattepligtige i den medlemsstat, hvor fonden beskattes«

I sag C-589/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) ved afgørelse af 23. oktober 2013, indgået til Domstolen den 19. november 2013, i sagen indledt af

F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

procesdeltager:

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne C. Vajda, A. Rosas (refererende dommer), E. Juhász og D. Šváby,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. januar 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den østrigske regering ved C. Pesendorfer, J. Bauer og M. Klamert, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved A. Cordewener, W. Roels og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56, stk. 1, EF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med et søgsmål anlagt af F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (herefter »den private fond«) til prøvelse af afgørelsen truffet af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (skatteretten, herefter »UFS«), hvorved UFS afviste, at den private fond kunne tage støttebeløb til modtagere, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, i betragtning, ved beregningen af en skat, som den private fond skulle betale for regnskabsårene 2001 og 2002.

Østrigsk ret

3 Den relevante østrigske lovgivning for tvisten i hovedsagen vedrører beskatningen af private fonde i årene 2001 og 2002.

Beskatningsordningen for private fonde før 2001

4 Private fonde (»Privatstiftungen«) blev i 1993 indført af den østrigske lovgiver med Privatstiftungsgesetz (lov om private fonde, BGBl. nr. 694/1993).

5 De private fonde er underlagt selskabsskat. I medfør af den lovgivning, der var gældende indtil udgangen af 2009, var kapitalindkomst og indtægter fra kapitalandele, når de var oppebåret af en privat fond, generelt fritaget for selskabsskat på fondsniveau. Beskatningen fandt derfor sted på det tidspunkt, hvor fondens indtægter blev overført til forskellige modtagere som følge af støttebeløb tildelt af fonden. I medfør af § 27, stk. 1, nr. 7, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat af 1988, herefter »EstG 1988«) blev disse støttebeløb hos modtageren anset for at være kapitalindkomst, som var underlagt kapitalindkomstskat med 25%.

Beskatningsordningen for private fonde i årene 2001-2004

6 Beskatningsordningen for private fonde blev med virkning fra 2001 ændret ved Budgetbegleitgesetz 2001 (finansloven for 2001, BGBl. I, nr. 142/2000), bl.a. med indførelsen af en række nye bestemmelser i Körperschaftsteuergesetz 1988 (lov om selskabsskat 1988, herefter »KStG 1988«).

7 Ifølge bemærkningerne til finansloven for 2001 havde disse bestemmelser i det væsentlige til formål at begrænse den generelle fritagelse for selskabskat, som før omfattede de private fonde, og at opkræve, direkte hos de private fonde, en skat pr. kildeart til en reduceret sats for visse af disse fondes kapitalindtægter og indtægter fra kapitalandele. Denne direkte skat til en reduceret sats er blevet betegnet »mellemskat« (»Zwischensteuer«, herefter »mellemskat«).

8 § 13, stk. 3, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, fastsætter:

»Ved private fonde, der ikke henhører under § 5, nr. 6 eller 7, eller under § 7, stk. 3, skal der hverken i forbindelse med indtægter eller med den samlede indkomst tages hensyn til følgende, som skal beskattes særskilt i henhold til § 22, stk. 3:

1. Indenlandsk og udenlandsk kapitalindkomst fra

   — indskud i kontanter og øvrige fordringer i kreditinstitutter (§ 93, stk. 2, nr. 3, i [EstG 1988]),

— gældsbeviser (Forderungswertpapiere) som omhandlet i § 93, stk. 3, nr. 1-3, i EstG 1988, når de ved udstedelsen både i retlig og i materiel henseende udbydes til en ikke afgrænset personkreds

— gældsbeviser, som omhandlet i § 93, stk. 3, nr. 4 og 5, i EstG 1988, for så vidt som denne kapitalindkomst henhører under indtægter fra kapitalformuen som omhandlet i § 27 i EstG 1988

2. Indtægter fra salget af andele som omhandlet i § 31 i EstG 1988, for så vidt som stk. 4 ikke finder anvendelse.

Beskatningen (§ 22, stk. 3) af kapitalindkomst og indtægter fra salget af andele bortfalder, for så vidt som der i beskatningsperioden er udbetalt støttebeløb som omhandlet i § 27, stk. 1, nr. 7, i EstG 1988, og der er indeholdt kapitalindkomstskat heraf, såfremt der ikke sker nogen lempelse af kapitalindkomstskatten på grundlag af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.«

9 I henhold til § 22, stk. 3, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, udgjorde selskabsskatten 12,5% for en privat fonds kapitalindkomst og indtægter, der skulle beskattes i henhold til § 13, stk. 3, i KStG 1988.

10 § 24, stk. 5, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, har følgende ordlyd:

»Selskabsskat, der pålægges kapitalindkomst og indtægter, som omhandlet i § 13, stk. 3 og 4, skal godtgøres ved skatteansættelsen efter nedenstående bestemmelser:

1. Selskabsskatten er fastsat og betalt på grundlag af en skatteansættelse, der er foretaget efter indgivelse af selvangivelse.

2. Den private fond udbetaler støttebeløb som omhandlet i § 27, stk. 1, nr. 7, i EstG 1988, der ikke har medført bortfald af beskatning i henhold til § 13, stk. 3, sidste punktum.

3. Skattegodtgørelsen udgør 12,5% af støttebeløbets beskatningsgrundlag, som var lagt til grund for indeholdelsen af kapitalindkomstskatten.

4. Den private fond fører et oversigtsregnskab (Evidenzkonto), på hvilket den årligt betalte selskabsskat, de godtgjorte beløb og det restbeløb, der kan komme i betragtning med henblik på en skattegodtgørelse, fortløbende registreres.

5. Såfremt den private fond opløses, skal det beløb, der kan komme i betragtning med henblik på en godtgørelse på opløsningstidspunktet, godtgøres fuldt ud.«

Baggrunden for mellembeskatningsordningen i østrigsk ret

11 De af den forelæggende ret nævnte bemærkninger til finansloven for 2001 anfører vedrørende mellemskatten:

»[...] med virkning fra 2001 [skal] [r]enteindtægter fra indskudsbeviser og gældsbeviser […] belægges med en form for mellembeskatning til en særlig lav skattesats. Denne beskatning indtræder i første omgang, når renterne udbetales. Hvis den private fond (senere) udbetaler støttebeløb, medfører det en godtgørelse i henhold til de nærmere lovbestemmelser. Svarende til omfanget af de udbetalte støttebeløb ændres der derfor intet ved den samlede skattebyrde.

Ordningen implementeres ved lovændringer på to områder. For det første tilpasses svarende hertil de hidtidige bestemmelser om fritagelse i § 13, stk. 2, i KStG 1988. Beskatningen af hidtil fritagne indtægter sker i form af beskatning opdelt efter indtægternes art og pålignes med en reduceret skattesats på 12,5% (jf. § 13, stk. 3, i KStG 1988). Der sker ingen beskatning, i det omfang der er udbetalt udlodninger i det år, renteindtægterne er oppebåret. For det andet er der i § 24, stk. 5, i KStG 1988 fastsat en godtgørelse for denne reducerede skat; den foretages ved skatteligningen. Denne godtgørelse af skat forudsætter i første omgang, at den reducerede skat rent faktisk allerede er betalt på tidspunktet for indgivelsen af selvangivelsen. Endvidere skal der være ydet støttebeløb, som der er indeholdt kapitalindkomstskat af. Godtgørelsen udgør et beløb på 12,5% af støttebeløbet svarende til den reducerede skat. Formelt kræves det, at der føres et oversigtsregnskab (Evidenzkonto), hvoraf udvikling og status vedrørende de for godtgørelsen relevante beløb skal fremgå.

Eksempel: En privat fond oppebærer i 2001 renteindtægter på 2 000 000 østrigske schillings (ATS). Støttebeløbene udgør dette år 500 000 ATS. Der skal betales en mellemskat på 12,5% af 1 500 000 ATS, dvs. 187 500 ATS. I 2002 oppebæres renteindtægter på 2 500 000 ATS. Det år udbetales der ingen støttebeløb. Mellemskat udgør for 2002 312 500 ATS. I 2003 indgår der renteindtægter på 2 000 000 ATS, støttebeløbene udgør 2 100 000 ATS. Der skal ikke betales nogen mellemskat i det år. Af den mellemskat, der blev betalt i 2001 og 2002, tilbagebetales et beløb, der udgør 12,5% af 100 000 ATS, dvs. 12 500 ATS.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Den private fond, som er stiftet i henhold til østrigsk ret, oppebar i årene 2001 og 2002 kapitalindkomst og indtægter fra salget af andele, som var omfattet af anvendelsesområdet for § 13, stk. 2, første punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001. Samtidigt udbetalte den private fond i løbet af disse to år støttebeløb til en person, der var bosiddende i Belgien, og til en anden, der var bosiddende i Tyskland.

13 I hvert af disse to år har den private fond indeholdt den kapitalindkomstskat på 25%, som modtagerne af disse støttebeløb skulle betale som kildeskat, og har overført dette til de østrigske skattemyndigheder.

14 De udenlandske modtagere anmodede dog senere de østrigske skattemyndigheder om en tilbagebetaling af den kapitalindkomstskat, som er opkrævet af støttebeløbene, ved at påberåbe sig de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Republikken Østrig og deres bopælsstat. Den i Belgien bosiddende modtager indgav sine anmodninger for årene 2001 og 2002 og opnåede fuld tilbagebetaling af den østrigske kapitalindkomstskat, som havde været indeholdt som kildeskat på de støttebeløb, som vedkommende havde modtaget. Den i Tyskland bosiddende modtager indgav sin anmodning alene for året 2001 og opnåede ligeledes tilbagebetaling af den tilsvarende kapitalindkomstskat.

15 I forbindelse med dens selvangivelser vedrørende kapitalindkomstskat for årene 2001 og 2002 nedsatte den private fond sin kapitalindkomst og sine indtægter fra salg, som i princippet var underlagt »mellemskat« i henhold til § 13, stk. 3, første punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, ved at fratrække de støttebeløb, der var udbetalt til de to førnævnte modtagere, i beskatningsgrundlaget for de pågældende år. Idet disse støttebeløb havde været højere end kapital- og salgsindtægterne, angav den private fond et skattegrundlag på 0 EUR, hvilket burde have fritaget fonden for betaling af enhver skat.

16 De kompetente skattemyndigheder (Finanzamt) var imidlertid af den opfattelse, at det var udelukket at fratrække støttebeløb, der er tildelt modtagere, i de skattepligtige beløb i henhold til § 13, stk. 3, første punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, eftersom de førnævnte modtagere havde opnået fritagelse for kapitalindkomstskatten i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Som følge

heraf pålagde skattemyndighederne kapitalindkomsten og indtægterne fra kapitalandele oppebåret i årene 2001 og 2002 mellemskatten med 12,5% i henhold til § 22, stk. 3, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001.

17 Den private fond påklagede meddelelserne om selskabsskat, som fonden havde modtaget for årene 2001 og 2002, til UFS.

18 For UFS gjorde den private fond subsidiært gældende, at den i de følgende år skulle gives en skattegodtgørelse svarende til den tidligere betalte mellemskat i henhold til § 24, stk. 5, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001.

19 Ved afgørelse af 10. juni 2010 bekræftede UFS, at der var grundlag for den mellemskat, som den private fond var blevet underlagt, på de dengang gældende 12,5% af beskatningsgrundlaget, som ikke var blevet nedsat på grund af støttebeløbene til henholdsvis modtagerne i Belgien og Tyskland i 2001 og modtageren i Belgien i 2002.

20 UFS fandt, idet den tiltrådte skattemyndighedernes synspunkt, at der med hensyn til disse støttebeløb var sket lempelser i kapitalindkomstskatten på grund af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvilket udelukkede, at de kunne fradrages i beskatningsgrundlaget for mellemskatten.

21 Derimod imødekom UFS delvist den private fonds subsidiære påstand, der gik ud på at opnå en skattegodtgørelse a posteriori i medfør af § 24, stk. 5, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, for den mellemskat, der skulle betales i 2001, i forhold til selskabsskatten for regnskabsåret 2002. UFS fandt nemlig, at de støttebeløb, der var udbetalt i løbet af 2002 til den i Belgien bosiddende modtager, gav den private fond ret til en sådan delvis skattegodtgørelse.

22 Den private fond anlagde sag til prøvelse af UFS's afgørelse ved Verwaltungsgerichtshof.

23 Den private fond har for den forelæggende ret gjort gældende, at det er i strid med de frie kapitalbevægelser, der er fastsat i artikel 56 EF, at udelukke støttebeløb, for hvilke modtagerne er blevet fritaget for kapitalindkomstskat på grundlag af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, fra at kunne fratrækkes i beregningsgrundlaget for mellemskatten, selv om UFS har anerkendt, at tilsvarende støttebeløb, der udbetales i de følgende år, kan give ret til skattegodtgørelser.

24 Den forelæggende ret, som allerede har fastslået, at grænseoverskridende støttebeløb, der foretages af private fonde, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF, er af den opfattelse, at det er sandsynligt, at en skattebelastning af en privat fond, der kun er forbundet med støttebeløb til udenlandske modtagere, men som derimod ikke forekommer, når det drejer sig om støttebeløb til indenlandske modtagere, som Finanzamt og UFS har besluttet er tilfældet i hovedsagen, udgør en restriktion af de frie kapitalbevægelser, da den kan afholde fondene fra tilsvarende grænseoverskridende konstruktioner, mens selv en restriktion af ringe rækkevidde, ifølge princippet om frie kapitalbevægelser, i princippet er forbudt.

25 Den forelæggende ret har bemærket, at undersøgelsen af en eventuel begrundelse for restriktionen for de frie kapitalbevægelser, som følger af § 13, stk. 3, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, vanskeliggøres af den omstændighed, at det formål, der forfølges med denne udelukkelse, aldrig er blevet nævnt i forarbejderne til loven.

26 Retten har i denne henseende anført, at mellembeskatningsordningen havde til formål at afhjælpe to problemer, der er forbundet med beskatningsordningen for hjemmehørende private fonde. Det første problem var knyttet til den skattefrie akkumulering af selskabsskat på grund af den, indtil udgangen af 2000, manglende beskatning af fondenes kapitalindkomst og indtægter fra salg af andele. Det andet

problem var knyttet til den i Østrig manglende beskatning af støttebeløb til modtagere bosiddende i udlandet, idet retten til at beskatte disse støttebeløb udelukkende tilkom modtagerens bopælsmedlemsstat i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

27 Når mellemskatten i den foreliggende sag skal betales på trods af, at der er udbetalt støttebeløb, tjener mellembeskatningsordningen ifølge den forelæggende ret til at lette det andet af de problemer, der er forbundet med denne beskatningsordning, dvs. den manglende beskatning i Østrig.

28 I denne henseende har den forelæggende ret bemærket, at § 13, stk. 3, sidste punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, kun har formindsket dette problem, uden at fjerne det fuldstændigt, eftersom den private fond ikke bliver endelig beskattet, men kun pålagt en afgift, mellemskatten, som den i henhold til § 24, stk. 5, i KStG 1988, som ændret, skal have godtgjort og fuldstændigt tilbagebetalt senest ved den private fonds opløsning. Indtil denne godtgørelse kan den pågældende private fond dog ikke i samme omfang i sit skattegrundlag fratrække støttebeløb, for hvilke modtageren har ret til en skattefritagelse på grundlag af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

29 Den forelæggende ret har ikke udelukket, at en sådan restriktion, som følger af den nationale skattelovgivning, er en tilsidesættelse af de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF, men bedømmer forskellene mellem den komplekse ordning, der skal tages stilling til her, og de ordninger, som Domstolen allerede har taget stilling til i forbindelse med lignende sager, som for store til, at en sådan fortolkning kan anses for indlysende.

30 Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 56 EF fortolkes således, at den er til hinder for en ordning vedrørende beskatning af en østrigsk privat fonds kapitalafkast og indtægter fra salget af andele, som kun pålægger denne private fond en skattebyrde i form af en »mellemskat« (Zwischensteuer), for at sikre en indenlandsk engangsbeskatning, i tilfælde af, at modtageren af støtte fra denne private fond på grundlag af en dobbeltbeskatningsoverenskomst opnår fritagelse for den kapitalindkomstskat, der egentlig skulle betales af støtten?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

31 Ifølge dets ordlyd vedrører den forelæggende rets spørgsmål beskatningen af hjemmehørende private fonde med mellemskat, når modtageren af et støttebeløb udbetalt af en sådan fond er fritaget for skat i Østrig på grundlag af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og det ønskes oplyst, om artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en ordning som den, der med virkning fra 2001 er gennemført i forbindelse med den mellembeskatning af fonde, der er omhandlet i hovedsagen.

32 Som det fremgår af denne doms præmis 7, 11 og 26-28, indeholder forelæggelsesafgørelsen forskellige ræsonnementer vedrørende de aspekter af mellembeskatningsordningen, som hovedsagen angår, som er en kompleks ordning, på grundlag af hvilken den forelæggende ret angiver at have stillet sit spørgsmål, og som der derfor bør tages hensyn til for at få klarhed over dette spørgsmål.

33 Henset til de nævnte ræsonnementer synes den forelæggende rets spørgsmål – inden for rammerne af den mellembeskatning, der pålægges kapitalindkomst og indtægter fra salget af andele, som en hjemmehørende privat fond har oppebåret i løbet af en bestemt beskatningsperiode – at omhandle en sådan fonds ret til på selvangivelsen at fratrække de støttebeløb, der er udbetalt i løbet af samme beskatningsperiode. Dette fradrag gives kun, hvis støttemodtageren er skattepligtig i Østrig. Derimod

gives den private fond ikke et sådant fradrag, når støttemodtageren er bosiddende i en anden medlemsstat end Republikken Østrig og kan henholde sig til en dobbeltbeskatningsoverenskomst for at opnå fritagelse for den østrigske kapitalindkomstskat.

34 Følgelig ønsker den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en hjemmehørende privat fond – inden for rammerne af den mellembeskatning, der pålægges den kapitalindkomst og de indtægter fra salget af andele, som denne sidstnævnte har oppebåret – kun har ret til i sit beskatningsgrundlag i et givet regnskabsår at fratrække de støttebeløb, der er udbetalt i løbet af samme regnskabsår, og som modtagerne af disse støttebeløb i den medlemsstat, hvor fonden er skattepligtig, beskattes af, hvorimod et sådant fradrag udelukkes af denne nationale skattelovgivning, hvis modtageren er bosiddende i en anden medlemsstat og i den medlemsstat, hvor fonden beskattes, i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for den skat, som i princippet opkræves på støttebeløb.

Om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

35 Ifølge Domstolens faste praksis indeholder artikel 56, stk. 1, EF et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne (domme Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 23, og Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 18).

36 Da begrebet »kapitalbevægelser« i henhold til artikel 56, stk. 1, EF ikke er defineret i EF-traktaten, har Domstolen tidligere anerkendt, at den nomenklatur, der udgør bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT L 178, s. 5), er af vejledende værdi, selv om direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (senere EF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1, og ophævet ved Amsterdamtraktaten), idet den i nomenklaturen indeholdte liste som anført i indledningen til dette bilag ikke er udtømmende. Gaver og legater er anført i nævnte bilag I under afsnit XI, der har overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter« (domme Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 24, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 19, og Kommissionen mod Spanien, C-127/12, EU:C:2014:2130, præmis 52).

37 Domstolen har allerede fastslået, at den skattemæssige behandling af gaver, der skænkes som et pengebeløb, fast ejendom eller løsøre, er omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer er begrænset til en enkelt medlemsstat (jf. i denne retning domme Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 27, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 20, og Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, præmis 18).

38 Hovedsagen vedrører ikke direkte den skattemæssige behandling af støttebeløb i den forstand, at der foreligger en differentieret behandling af støttebeløb til hjemmehørende modtagere og støttebeløb til modtagere, der er bosiddende i en anden medlemsstat. Den vedrører den skattemæssige behandling af hjemmehørende private fonde, der er forskellig afhængig af, om de støttebeløb, som fonden udbetaler, er bestemt til en modtager bosiddende i Østrig eller i en anden medlemsstat.

39 I hovedsagen udbetalte den private fond i årene 2001 og 2002 støttebeløb til bl.a. de to modtagere, der var bosiddende i en anden medlemsstat end Republikken Østrig. Det drejede sig om udbetalinger uden nogen modydelse fra modtagerne. Som Europa-Kommissionen med rette har anført, er det ikke kun stifterens første kapitalindskud i fonden ved dens stiftelse, men også de efterfølgende udbetalinger, der foretages ud fra denne formue til modtagerne, som henhører under begrebet »kapitalbevægelser« som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF.

40 Det følger heraf, at en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en privat fond, der er etableret i Østrig, udbetaler støttebeløb til to modtagere, den ene bosiddende i Belgien, den anden i Tyskland, både for 2001 og 2002 vedrører internationale kapitalbevægelser, der er beskyttet mod enhver form for restriktion i henhold til artikel 56, stk. 1, EF.

41 Det skal derfor først undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede – som anført af både den private fond i forbindelse med hovedsagen og af Kommissionen i dens skriftlige indlæg for Domstolen – udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

42 Den ordning, der er gennemført ved § 13, stk. 3, i KSTG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, indebærer en forskelsbehandling mellem hjemmehørende private fonde hvad angår deres ret til umiddelbart at fratrække mellemskatten alt efter, om modtagerne af de støttebeløb, som den private fond udbetaler i løbet af en given beskatningsperiode, er underlagt den østrigske kapitalindkomstbeskatning eller ej.

43 Selv om de støttebeløb, for hvilke en sådan ret til umiddelbar nedsættelse eller ret til umiddelbar tilbagebetaling er udelukket, som den østrigske regering har gjort gældende, ligeledes kan omfatte støttebeløb til modtagere bosiddende i Østrig, når disse er fritaget for kapitalindkomstskat, omfatter de navnlig støttebeløb til ikke-hjemmehørende modtagere, for så vidt som støttebeløbene i overensstemmelse med den modelbeskatningsoverenskomst, der er opstillet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), anses for indkomst som omhandlet i nævnte modeloverenskomsts artikel 21, stk. 1, og ikke beskattes i Østrig, idet de er underlagt modtagerens bopælsmedlemsstats enebeskatningskompetence.

44 Disse bevægelser begrænses, således som Kommissionen har gjort gældende, af bestemmelsen i § 13, stk. 3, sidste punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, som finder anvendelse i hovedsagen.

45 Eftersom de støttebeløb, der af en hjemmehørende privat fond tildeles nationale modtagere, giver ret til en nedsættelse, endog fritagelse, af mellemskatten som følge af muligheden for at fratrække denne type støttebeløb i beregningsgrundlaget for denne skat, råder den nævnte fond, alt andet lige, varigt over større økonomiske ressourcer, som fonden umiddelbart kan benytte til at udbetale yderligere støttebeløb til hjemmehørende modtagere, eller til at opnå yderligere indtægter, hvilket giver den mulighed for efterfølgende at tildele samme modtagere højere støttebeløb.

46 Endvidere kan den ufordelagtige skattemæssige behandling, som følger af anvendelsen af § 13, stk. 3, sidste punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, føre til en restriktion på niveau med fonden selv i det tilfælde, at støttebeløbet til modtagerne er fritaget for betaling af kapitalindkomstskat i Østrig i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem deres medlemsstat og Republikken Østrig.

47 En fond, som har støttemodtagere, der er bosiddende på nationalt område, og andre, der er etableret i en anden medlemsstat, ville nemlig afholde sig fra at foretage udbetaling af støttebeløb til disse sidstnævnte, eftersom den mellemskat, der opkræves af dens indtægter – idet fonden ikke kan modtage en nedsættelse eller tilbagebetaling af den til disse støttebeløb tilknyttede skat – reducerer de finansielle midler, som fonden samlet råder over såvel til at generere indkomst som til at udbetale støtte til hjemmehørende modtagere. På fondsniveau medfører dette en fordrejning i den udvælgelse, som den skal foretage, mellem internationale støttebeløb, som er skattemæssigt ugunstige, og udelukkende nationale støttebeløb, som skattemæssigt er mere gunstige.

48 For så vidt som støttebeløbene til modtagere, der er bosiddende i en anden medlemsstat, vil føre til en mellembeskatning af fondens indtægter på 12,5%, er det i øvrigt for stifteren fra begyndelsen mindre interessant at stifte en privat fond, hvis modtagere er bosiddende i en anden medlemsstat, end at stifte en tilsvarende fond, hvis modtagere kun er etableret i Østrig.

49 Det skal i denne sammenhæng fremhæves, at det ikke er nødvendigt, at skattebyrden er tung eller endelig, for at en skattelovgivning anses for at udgøre en forbudt restriktion for en grundlæggende frihed.

50 Det følger af Domstolens faste praksis, at selv en restriktion af ringe rækkevidde eller mindre betydning for en grundlæggende frihed er forbudt ifølge traktaten (jf. i denne retning for så vidt angår de frie kapitalbevægelser, dom Dijkman og Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 42, og for så vidt angår etableringsfriheden, domme Kommissionen mod Frankrig, C-34/98, EU:C:2000:84, præmis 49, og de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, præmis 43).

51 En likviditetsmæssig ulempe, der opstår i en grænseoverskridende situation, kan udgøre en restriktion for de grundlæggende frihedsrettigheder, når samme ulempe ikke opstår i en rent national situation (jf. i denne retning domme Metallgesellschaft m.fl., C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 44, 54 og 76, X og Y, C-436/00, EU:C:2002:704, præmis 36 og 37, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 26-30, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 36 og 37, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 40-43, og Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 55-61).

52 En forskelsbehandling med hensyn til beregningen af mellembeskatningen kan medføre en likviditetsmæssig ulempe for den hjemmehørende private fond, som ønsker at udbetale støttebeløb til modtagere, der er bosiddende på en anden medlemsstats område, og kan således udgøre en restriktion for de grundlæggende frihedsrettigheder, hvis den pågældende fond ikke påføres samme ulempe i en rent national situation. Den i hovedsagen omhandlede private fond er på grund af dens støttebeløb i 2001 og 2002 til modtagere, der var bosiddende i Belgien og Tyskland, blevet påført en sådan type likviditetsmæssig ulempe, som ikke er blevet fjernet af den af UFS godkendte skattegodtgørelse, hvorved en del af den skyldige mellemskat for året 2001 blev modregnet i den skyldige mellemskat for året 2002.

53 Anvendelsen af § 13, stk. 3, sidste punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, fører dermed til en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt ved artikel 56 EF.

54 Det skal imidlertid dernæst undersøges, om denne restriktion for kapitalens frie bevægelighed objektivt kan begrundes efter traktatens bestemmelser.

55 Det skal i denne henseende bemærkes, at ifølge ordlyden af artikel 58, stk. 1, litra a), EF griber bestemmelserne i artikel 56 EF »ikke ind i medlemsstaternes ret til […] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

56 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de afgiftspligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (domme Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 32, og FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 21).

57 Undtagelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF er således selv begrænset i medfør af denne artikels stk. 3, som fastsætter, at de i nævnte artikels stk. 1 omhandlede nationale bestemmelser »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 56« (domme Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 33, og FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 22).

58 Der skal derfor sondres mellem forskelsbehandling, som er tilladt i medfør af artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af samme artikels stk. 3. Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at det, for at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er nødvendigt, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn. Desuden er forskelsbehandlingen mellem disse to kategorier af støttebeløb kun begrundet, hvis den ikke går videre end nødvendigt for at virkeliggøre det mål, som forfølges med den omhandlede lovgivning (jf. i denne retning domme Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 29, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 34, og FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 23).

Om situationerne er sammenlignelige

59 Den østrigske regering har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, idet situationen for en privat fond, der foretager udbetaling af støttebeløb til modtagere, som er bosiddende i en medlemsstat, med hvilken Republikken Østrig har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der bygger på OECD's modeloverenskomst, ikke er objektivt sammenlignelig med situationen for en privat fond, der foretager udbetaling af støttebeløb til hjemmehørende modtagere.

60 Når det drejer sig om støttebeløb til ikke-hjemmehørende modtagere, vil situationen for en hjemmehørende privat fond, som fortrinsvis henhører under den østrigske stats beskatningskompetence, ifølge denne regering allerhøjest være sammenlignelig med situationen for en sådan fond, når det drejer sig om støttebeløb til hjemmehørende modtagere, når denne medlemsstat fortrinsvis kan udøve sin beskatningsret til disse støttebeløb hos ikke-hjemmehørende modtagere.

61 Dette er imidlertid ikke i almindelighed tilfældet, eftersom det følger af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er baseret på OECD's modeloverenskomst, at Republikken Østrig ikke har beskatningsretten til støttebeløb til ikke-hjemmehørende modtagere. Idet situationerne ikke objektivt er sammenlignelige, er der følgelig ingen grund til i sådanne tilfælde på fondsniveau at anvende ordningen med godtgørelse af mellemskatten, som gives i tilfælde af støttebeløb til hjemmehørende modtagere for at undgå den økonomiske dobbeltbeskatning, og at sikre en systematisk engangsbeskatning på det nationale område.

62 I denne henseende skal det bemærkes, at denne forskelsbehandling, i modsætning til, hvad den østrigske regering har gjort gældende, ikke kan forklares med, at situationerne er objektivt forskellige med hensyn til fonden.

63 Som Kommissionen har fremhævet, er de private østrigske fondes udbetaling af støttebeløb til hjemmehørende modtagere med hensyn til artikel 58, stk. 1, litra a), EF nemlig en situation, der er objektivt sammenlignelig med den situation, hvor disse samme fonde foretager udbetaling af støttebeløb til modtagere, der er bosiddende i en anden medlemsstat. I begge tilfælde drejer det sig om støttebeløb, der er udbetalt fra den private fonds formue eller fra forøgelser i formuen, som er realiseret gennem investeringer af denne.

64 Det skal desuden bemærkes, at inden for rammerne af de dobbeltoverenskomster, som Republikken Østrig har indgået dels med Kongeriget Belgien, dels med Forbundsrepublikken Tyskland, som i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst for hver af de kontraherende stater fastsætter en eksklusiv beskatningsret af støttemodtagere, der er bosiddende på dens område, har Republikken Østrig givet afkald på at udøve sin beskatningsret til støttebeløb over for personer, der er bosiddende i disse to andre medlemsstater. Republikken Østrig kan følgelig ikke påberåbe sig en objektivt sammenlignelig situation mellem hjemmehørende private fonde, alt efter om modtagerne af den støtte, som fonden udbetaler, er bosiddende i Østrig og dér er skattepligtige, eller er bosiddende i en

af de to andre medlemsstater og ikke er underlagt dens beskatningskompetence, for at pålægge de fonde, der udbetaler et støttebeløb til disse sidstnævnte, en særlig skat med den begrundelse, at disse modtagere ikke er underlagt dens skattemyndighed.

65 Selv hvis der også skulle tages hensyn til modtagere af støttebeløb, som er udbetalt af disse fonde, skal det i øvrigt fremhæves, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at mellembeskatningsordningen havde til formål – for at modvirke de private fondes tendens til akkumulering – at indføre en »kildeartsbeskatning« på den private fonds niveau, alt imens mellemskatten blev tillagt en midlertidig karakter. I overensstemmelse med dens benævnelse som »mellemskat« skulle denne skat i sin helheld være tilbagebetalt senest ved den private fonds opløsning, eftersom den medførte en skattegodtgørelse for fonden svarende til de beløb, som fonden havde betalt i henhold til mellemskatten. Støttemodtagerens bopælssted var i denne henseende uden betydning.

Om der foreligger et tvingende alment hensyn

66 Det skal ligeledes undersøges, om den restriktion for de frie kapitalbevægelser, der hidrører fra en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, objektivt kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

67 Det skal først efterprøves, om den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling kan begrundes i nødvendigheden af at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hvilket den østrigske regering har gjort gældende.

68 I denne forbindelse bemærkes for det første, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen. For det andet fremgår det af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (domme DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 46 og 47, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 64, og Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 40).

69 Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede forekommer denne begrundelse imidlertid ikke at være godtgjort.

70 En begrundelse, der vedrører nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, kan bl.a. anerkendes, når beskatningsordningen har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning domme Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 42, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 54, og Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 66).

71 I den foreliggende sag er spørgsmålet om fordelingen af beskatningskompetencen mellem Republikken Østrig og dels Belgien, dels Forbundsrepublikken Tyskland, således som det allerede er anført i denne doms præmis 64, reguleret af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået med disse to medlemsstater, og som i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst for hver af de kontraherende stater fastsætter en eksklusiv beskatningsret af støttemodtagere, der er bosiddende på dens område. Med andre ord kan Republikken Østrig, der i disse to overenskomster har givet afkald på sin beskatningsret til støttebeløb udbetalt til personer, der er bosiddende i disse to medlemsstater, ikke påberåbe sig en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen for at pålægge de fonde, der udbetaler sådanne støttebeløb til disse personer, en særlig skat med den begrundelse, at disse personer ikke er underlagt dens skattemyndighed. Denne medlemsstat har således frit accepteret fordelingen af

beskatningskompetencen, som den fremgår af selve bestemmelserne i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som den har indgået med henholdsvis Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland.

72 I en situation som den i hovedsagen omhandlede pålægges der en skattebyrde på niveau med den private fond uden mulighed for fradrag eller tilbagebetaling i forhold til et støttebeløb, der udbetales, hvis støttemodtageren i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er skattepligtig med hensyn til den østrigske kapitalindkomstskat. Den østrigske regering har gjort gældende, at de restriktive virkninger af § 13, stk. 3, sidste punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, kan begrundes med den omstændighed, at de har til formål at sikre en engangsbeskatning af visse kapitalindtægter og indtægter fra kapitalandele, som er oppebåret af en privat fond i Østrig.

73 I denne henseende skal det bemærkes, at i flere sager vedrørende situationer, hvor en medlemsstat bestræber sig på at kompensere for den manglende mulighed for at beskatte en skattepligtig ved at underlægge en anden skattepligtig en skat, bl.a. i de sager, der har givet anledning til domme Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) og Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), har Domstolen undersøgt de påberåbte hensyn for at begrunde den restriktion, der følger af den pågældende nationale lovgivning, herunder i særdeleshed argumentet om, at den nævnte lovgivning tjener til at sikre engangsbeskatningen af visse indtægter i medlemsstaten. Domstolen har dog ikke i nogen af disse sager anerkendt et princip om enhedsbeskatning som en fuldstændig begrundelse.

74 I den sag, der gav anledning til dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447) vedrørende en skattemæssig behandling på området for selskabsbeskatning og hensyntagen til underskud, fandt Domstolen i dommens præmis 51, at den omstændighed, at overskud, der kan henføres til et fast driftssted beliggende i en medlemsstat, i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst udelukkende kan beskattes i denne sidstnævnte medlemsstat, og at den anden medlemsstat, der er part i overenskomsten, dermed ikke kan udøve sin beskatningskompetence i forhold til det overskud, der kan henføres til nævnte faste driftssted, dog ikke systematisk kan begrunde enhver nægtelse af at tildele en skattemæssig fordel til det selskab, der har hjemsted i denne sidstnævnte medlemsstat, og til hvilket nævnte faste driftssted hører.

75 En sådan nægtelse svarer således til at begrunde en forskelsbehandling alene med den begrundelse, at et selskab beliggende i en medlemsstat har udviklet en tværnational økonomisk aktivitet, som ikke kan generere skatteindtægter for denne stat (jf. i denne retning dom Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

76 På samme måde har Domstolen fastslået, at den omstændighed, at der foreligger en fordel på grund af en lav beskatning af et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor moderselskabet er etableret, ikke i sig selv tillader sidstnævnte medlemsstat at opveje denne fordel ved hjælp af en mindre fordelagtig skattebehandling af moderselskabet. Hensynet til at undgå et tab af skatteindtægter hører i øvrigt ikke til de hensyn, der er anført i artikel 46, stk. 1, EF, og kan heller ikke anses for at være et af de tvingende almene hensyn, som kan begrunde en restriktion for en ved traktaten indført frihed (jf. i denne retning dom Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 49).

77 Sådanne betragtninger er i forbindelse med hovedsagen ligeledes relevante med hensyn til den differentierede skattemæssige behandling af fonde, alt efter om de udbetalte støttebeløb giver anledning til beskatning af modtagerne i Østrig eller ej.

78 For så vidt angår støttebeløb til udenlandske modtagere, der er omfattet af § 13, stk. 3, sidste punktum, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, må det under alle omstændigheder konstateres, at den mellemskat, der opkræves hos den nationale private fond, ikke garanterer en engangsbeskatning af de indtægter, der nævnes i denne bestemmelses første punktum.

79 Som det er anført i denne doms præmis 28, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den skattebyrde, der således påhviler den private fond, ikke er endelig. Den forelæggende ret mener, at den i hovedsagen omhandlede mellembeskatningsordning, idet den finder anvendelse på fondsniveau, blot formindsker det problem, som er skabt af dobbeltbeskatningsoverenskomsten på modtagerniveau, uden fuldstændigt at fjerne det, eftersom fonden ikke bliver beskattet endeligt, men kun pålægges en skat, som den i henhold til § 24, stk. 5, i KStG 1988, som ændret ved finansloven for 2001, skal have godtgjort senest ved den private fonds opløsning.

80 Dernæst kan den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling heller ikke begrundes i et hensyn til at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem.

81 For at et argument, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, kræver Domstolen imidlertid, at det er godtgjort, at der foreligger en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne forbindelse skal vurderes under hensyn til formålet med den omhandlede lovgivning (jf. i denne retning domme Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 43 og 44, Kommissionen mod Tyskland, C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 55, og Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 47).

82 En sådan direkte forbindelse foreligger ikke i dette tilfælde af flere grunde.

83 For det første foreligger denne direkte forbindelse ikke, når det bl.a. drejer sig om særskilte former for beskatning eller om beskatning af forskellige skattepligtige (jf. i denne retning domme DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C, C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 47, og Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 49). Det er tilfældet i den foreliggende sag, eftersom fradraget af det beløb, der svarer til det støttebeløb, som er udbetalt af den mellemskattepligtige private fond, og beskatningen heraf hos beløbsmodtagerne nødvendigvis angår særskilte skattepligtige.

84 Ydermere bliver den private fond, således som Kommissionen har bemærket, kun påført en midlertidig skattemæssig ulempe på grund af mellemskatten, mens den skattemæssige fordel for en modtager, der er bosiddende i en anden medlemsstat, består af en varig fritagelse for den østrigske kapitalindkomstskat af en størrelse, der desuden varierer afhængigt af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst.

85 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en hjemmehørende privat fond – inden for rammerne af den mellembeskatning, der pålægges den kapitalindkomst og de indtægter fra salget af andele, som denne sidstnævnte har oppebåret – kun har ret til, i sit beskatningsgrundlag i et givet regnskabsår, at fratrække de støttebeløb, der er udbetalt i løbet af samme regnskabsår, og som modtagerne af disse støttebeløb i den medlemsstat, hvor fonden er skattepligtig, beskattes af, hvorimod et sådant fradrag udelukkes af denne nationale skattelovgivning, hvis modtageren er bosiddende i en anden medlemsstat og i den medlemsstat, hvor fonden beskattes, i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for den skat, som i princippet opkræves på støttebeløb.

Sagens omkostninger

86 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en hjemmehørende privat fond – inden for rammerne af den mellembeskatning, der pålægges den kapitalindkomst og de indtægter fra salget af andele, som denne sidstnævnte har oppebåret – kun har ret til, i sit beskatningsgrundlag i et givet regnskabsår, at fratrække de støttebeløb, der er udbetalt i løbet af samme regnskabsår, og som modtagerne af disse støttebeløb i den medlemsstat, hvor fonden er skattepligtig, beskattes af, hvorimod et sådant fradrag udelukkes af denne nationale skattelovgivning, hvis modtageren er bosiddende i en anden medlemsstat og i den medlemsstat, hvor fonden beskattes, i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for den skat, som i princippet opkræves på støttebeløb.

Underskrifter