

Conclusions

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

ANTONIO TIZZANO

fremsat den 25. marts 2004(1)

Sag C-315/02

Anneliese Lenz

mod

Finanzlandesdirektion für Tirol

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig))

»Artikel 56 EF og 58 EF – frie kapitalbevægelser – national lovgivning, der regulerer beskatning af kapitalindtægter«

1. Ved kendelse af 27. august 2002 har Verwaltungsgerichtshof forelagt Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF). Med disse spørgsmål spørger den østrigske ret igen Domstolen, om en national lovgivning, der regulerer beskatningen af kapitalindtægter forskelligt alt efter, om indtægten stammer fra indenlandske selskaber eller udenlandske selskaber, er forenelig med fællesskabsretten.

2. Domstolen har allerede fået forelagt det pågældende spørgsmål af femte appelkammer ved Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland i sag C-516/99, Schmid (2), hvori Domstolen imidlertid erklærede sig inkompetent, da det forelæggende organ ikke var en ret som omhandlet i artikel 234 EF.

I – Retsforskrifter

A – De fællesskabsretlige regler

3. De relevante fællesskabsbestemmelser i denne sag er EF-traktatens artikel 73 B og 73 D. Den første artikel bestemmer i stk. 1, at »alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande [er] forbudt«. Den anden artikel præciserer imidlertid følgende:

»1. Bestemmelserne i artikel 73 B griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonder imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

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

2. [...]

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 73 B.«

B – Den nationale lovgivning

4. Det bestemmes i den østrigske skatteordning, at beskatningen af indtægter fra indenlandske kapitalsekskaber sker på to niveauer: på selskabsniveau ved anvendelse af en fast skattesats på selskabets overskud på 34% og på aktionærniveau ved beskatningen af udbytte og andet overskud, der udloddes af sekskaberne (såkaldte kapitalindtægter).

5. Hvad angår beskatningen af aktionærer, hvilken er af direkte interesse i denne sag, sonder den gældende lovgivning mellem, om der er tale om indenlandske eller udenlandske kapitalindtægter, hvorved »[e]n kapitalindtægt er indenlandsk, når debitor for kapitalindtægten har bopæl, ledelse eller hjemsted i Østrig eller er et kreditinstituts filial i Østrig [...]« (§ 93, stk. 2, i Einkommensteuergesetz 1988 (lov fra 1988 om indkomstskat), herefter »EStG«) (3) .

1. Beskatning af indenlandske kapitalindtægter

6. Hvad angår disse indtægter kan de skattepligtige efter den østrigske lovgivning vælge mellem to muligheder: at betale en endelig særskat med en fast sats på 25% (herefter også »den endelige skat«) eller at betale almindelig indkomstskat med en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen (herefter også »den halve skattesats«).

7. I det første tilfælde skal den skattepligtige betale en skat, der udgør 25% af kapitalindtægten, der på grund af skattens såkaldte endelige karakter ikke yderligere pålægges indkomstskat. Kapitalindtægterne medtages derfor ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, med den sandsynlige følge, at den relevante skattesats, hvis størrelse afhænger af indtægtsniveauet, nedsættes. Den endelige skat opkræves i princippet ved beskatning ved kilden (dvs. ved sekskabet). I visse tilfælde, hvor indeholdelse ved kilden ikke er mulig, er det imidlertid bestemt, at skatten opkræves »som et beløb svarende til kapitalindtægtsskatten, der betales frivilligt ved kuponudbetalingen« (EStG's § 97) (4) .

8. Hvis den skattepligtige beslutter sig for ikke at gøre brug af den endelige særskat, finder den almindelige indkomstskat anvendelse med en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen. I dette tilfælde medtages kapitalindtægterne ved opgørelsen af den samlede skattepligtige indkomst med en sandsynlig forhøjelse af den skattesats, der anvendes på den samlede indkomst, til følge. Som kompensation herfor drager kapitalindtægten imidlertid fordel af nedsættelsen »med 50% af den for den samlede indkomst anvendte gennemsnitsskattesats« (EStG's § 37) (5) .

2. Beskatning af udenlandske kapitalindtægter

9. De regler, som jeg netop har beskrevet, finder som nævnt alene anvendelse på indenlandske kapitalindtægter, mens indtægter, der stammer fra kapitalandele i udenlandske sekskaber, pålægges almindelig indkomstskat. Dette indebærer, at indtægterne medtages ved opgørelsen af den samlede skattepligtige indkomst med en sandsynlig forhøjelse af den skattesats, der finder anvendelse, til følge, og de bliver normalt pålagt indkomstskat, uden nogen form for nedsættelse. Disse indtægter kan således ikke drage fordel af den endelige særskat på 25%, og de kan heller ikke drage fordel af nedsættelsen af den relevante skattesats til halvdelen.

10. Jeg skal endelig bemærke, at den ovenfor nævnte ordning er blevet ændret som følge af en lov, der trådte i kraft den 1. april 2002, hvilket ligger efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og denne lov finder derfor ikke anvendelse i den foreliggende sag.

II – Sagens faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

11. Anneliese Lenz, der er tysk statsborger, er bosat i Østrig, hvor hun siden 1994 har betalt skat.

12. I 1996 bestod Anneliese Lenz' indkomst udelukkende af udbytte fra sekskaber med hjemsted i Tyskland.

13. For dette indkomstår beregnede de østrigske skattemyndigheder derfor den skyldige kapitalindkomstskat på grundlag af den normale skattesats på personlig indkomst, uden at anvende den endelige særskat eller den halve skattesats, der er fastsat i EStG's §§ 37 og 97.

14. Anneliese Lenz klagede over skatteansættelsen til Finanzlandesdirektion für Tirol, og i

klagen lagde hun særligt vægt på, at myndighedernes undladelse af at anvende den endelige skattesats og den halve skattesats på indtægter hidrørende fra andele i selskaber i andre medlemsstater er i strid med princippet om den frie bevægelighed for kapital, der er fastsat i EF-traktatens artikel 73 B. Da hun ikke fik medhold i klagen, indbragte hun herefter sagen for Verwaltungsgerichtshof. Da retten var i tvivl, om de nationale skatteregler var i overensstemmelse med fællesskabsretten, forelagde den Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1, sammenholdt med artikel 73 D, stk. 1, litra a) og b), og stk. 3 (nu artikel 56, stk. 1, EF, sammenholdt med artikel 58, stk. 1, litra a) og b), og stk. 3, EF), til hinder for bestemmelser som dem, der er fastsat i § 97, stk. 1 og 4, sammenholdt med § 37, stk. 1 og 4, i Einkommensteuergesetz 1988, hvorefter den skattepligtige i forbindelse med udbytte fra indenlandske aktier kan vælge, om han vil betale en standardiseret og endelig skat af udbyttet med en skattesats på 25%, eller om han vil lade det beskattes med en skattesats på halvdelen af den for den samlede indkomst anvendte gennemsnitsskattesats, hvorimod udbytte fra udenlandske aktier altid beskattes med den almindelige indkomstskattesats?

2) Har størrelsen af beskatningen af indkomsten hos det kapitalsekskab med hjemsted og ledelse i en anden EU-medlemsstat eller i et tredjeland, i hvilket selskabsandelen indehaves, betydning for besvarelsen af det første spørgsmål?

3) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Kan en retstilstand, der er i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), tilvejebringes ved, at den selskabsskat, der betales af aktieselskaber med hjemsted og ledelse i andre EU-medlemsstater eller i tredjelande i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, forholdsmæssigt fradrages i den østrigske udbyttemodtagers indkomstskat?»

15. Sagsøgeren i hovedsagen, den østrigske, den danske, den franske, og Det Forenede Kongeriges regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i sagen. Sagsøgeren i hovedsagen, Republikken Østrig, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har endvidere afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, der blev afholdt den 29. januar 2004.

16. Som led i foranstaltninger til tilrettelæggelse af sagen har Domstolen stillet den østrigske regering et spørgsmål for at få nærmere oplysninger om den i 1996 gældende skattelovgivning.

III – Retlig gennemgang

A – De første to spørgsmål

17. Med de to første spørgsmål, som jeg vil gennemgå samlet, har Verwaltungsgerichtshof spurgt, om retsregler, hvorefter det kun er modtagere af indenlandske kapitalindtægter, der har adgang til at vælge mellem betaling af en endelig særskat og betaling af almindelig indkomstskat med nedsættelse af skattesatsen til halvdelen, mens der ubetinget skal betales almindelig indkomstskat uden nedsat skattesats af udenlandsk kapitalindkomst, er i overensstemmelse med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser. Retten ønsker endvidere oplyst, om afgørelsen af dette spørgsmål afhænger af niveauet for beskatning i andre medlemsstater eller tredjelande af de selskaber, der frembringer disse indtægter.

18. Som nævnt indledningsvis fik Domstolen forelagt et tilsvarende spørgsmål i Schmid-sagen. Domstolen tog imidlertid ikke stilling til spørgsmålet, da det forelæggende organ (Berufungssenat) ikke var en ret i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 234 EF. I det forslag til afgørelse af sagen, som jeg fremsatte den 29. januar 2002 (6), nåede jeg også frem til, at sagen måtte afvises, men i forslaget havde jeg også – for det tilfælde at Domstolen skulle finde, at sagen kunne fremmes til realitetsbehandling – gennemgået det spørgsmål, der nu i alt væsentligt forelægges på ny af Verwaltungsgerichtshof. Jeg skal derfor i det følgende i vidt omfang henholde mig til dette forslag.

19. Som det forholdt sig i Schmid-sagen skal jeg med henblik på at løse det ovenfor anførte spørgsmål først fastslå, om nationale retsregler af denne art kan medføre en restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i EF-traktatens artikel 73 B, og dernæst i bekræftende fald bedømme, om disse regler kan være berettiget i henhold til artikel 73 D.

1. De omstridte reglers restriktive karakter

20. Hvad angår det første forhold skal jeg først og fremmest bemærke, at »[d]et udgør

restriktioner for kapitalbevægelser i [EF-traktatens artikel 73 B's] forstand, at en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens borgere [...] fra at foretage investeringer i andre medlemsstater« (7) . I denne henseende har Domstolen navnlig fastslået, at »det forhold, at indrømmelse af en skattefordel med hensyn til indkomstskat for fysiske personer, som er aktionærer, såsom udbyttefritagelse, er betinget af, at udbyttet hidrører fra selskaber hjemmehørende på det nationale område, udgør en hindring for kapitalbevægelser« (8) .

21. Dette er korrekt, når sådanne bestemmelser:

– dels »har [...] til virkning at afskrække en medlemsstats statsborgere, der bor i [den pågældende medlemsstat], fra at investere i selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat«

– dels »[ligeledes har] en restriktiv virkning for selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater, idet den udgør en hindring for sådanne selskaber ved rejsning af kapital fra [den pågældende medlemsstat] i det omfang, udbytte, som selskaberne udlodder til personer bosat i [denne stat], skattemæssigt behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udloddes af et selskab hjemmehørende i [den samme stat], således at deres aktier eller anparter bliver mindre attraktive for investorer, der bor i [den pågældende medlemsstat], end aktier eller anparter fra selskaber med hjemsted i denne medlemsstat« (9) .

22. Som jeg allerede har anført i Schmid-sagen, er der i relation til begrebet »restriktioner for kapitalbevægelser« i artikel 73 B unægteligt tale om en sådan restriktion for så vidt angår bestemmelser som de i denne sag omhandlede, der for indenlandske kapitalindtægter giver mulighed for at vælge mellem endelig skat med en fast skattesats på 25% og almindelig indkomstskat med en sats nedsat til halvdelen, mens der for udenlandske kapitalindtægter skal anvendes almindelig indkomstskat uden mulighed for nedsættelse. Der er nemlig ikke tvivl om, at en sådan lovgivning forbeholder indenlandske kapitalindtægter en fordelagtig behandling, således at nationale investorer afskrækkes fra at erhverve kapitalandele i selskaber i andre medlemsstater, og dermed opstilles der for disse investorer en hindring for samling af kapital i den pågældende medlemsstat.

23. Som i Schmid-sagen er det derfor min opfattelse, at den her omhandlede lovgivning udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt ved EF-traktatens artikel 73 B, idet indenlandske kapitalindtægter skattemæssigt behandles mere fordelagtigt end udenlandske kapitalindtægter.

2. Muligheden for, at den pågældende lovgivning er berettiget i henhold til artikel 73 D

24. Denne konklusion medfører dog ikke nødvendigvis, at en sådan lovgivning er uforenelig med reglerne om de frie kapitalbevægelser.

25. Jeg skal igen erindre om, at i henhold til EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, »[griber] artikel 73 B [...] ikke ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til [...] det sted, hvor deres kapital er investeret« og deres ret til »at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter« (10) .

26. For at besvare de to første præjudicielle spørgsmål fra Verwaltungsgerichtshof skal det derfor yderligere undersøges, om den omhandlede lovgivning kan være berettiget i henhold til EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1.

27. Jeg skal herved først bemærke, at denne bestemmelse, der er en undtagelse til det grundlæggende princip om den frie bevægelighed for kapital (11) , skal fortolkes indskrænkende og på ingen måde kan begrunde nationale bestemmelser og foranstaltninger, der udgør »et middel til vilkårlig forskelsbehandling« eller »en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital [...] som defineret i artikel 73 B« (EF-traktatens artikel 73 D, stk. 3).

28. Det følger heraf, at de restriktioner, der skyldes bestemmelser af samme type som de her undersøgte, kun kan tillades i henhold til artikel 73 D, stk. 1, hvis den forskellige behandling af indenlandske kapitalindtægter og udenlandske kapitalindtægter er objektivt berettiget på grund af den forskellige situation eller af tvingende almene hensyn (12) .

29. Jeg skal i øvrigt bemærke, at for så vidt angår foranstaltninger, der tilsigter at hindre overtrædelser af den nationale skattelovgivning, har Domstolen allerede haft anledning til at

fastslå, at »[f]or at en foranstaltning kan falde ind under traktatens artikel 73 D, skal den være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet i den forstand, at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål, og at den ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet« (13) . Foranstaltningen skal endvidere være »nødvendig [...] med henblik på at nå de nævnte mål«, der ikke må kunne »nås ved foranstaltninger, der i mindre omfang hindrer de frie kapitalbevægelser« (14) .

30. For at fastslå, om de restriktioner for den frie bevægelighed for kapital, der skyldes den pågældende skattelovgivning, kan tillades i henhold til EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, må det derfor bedømmes, om den forskellige behandling af indenlandske kapitalindtægter og udenlandske kapitalindtægter er objektivt berettiget, således som de intervenerende regeringer har anført, og dermed ikke indebærer vilkårlig forskelsbehandling eller skjulte begrænsninger af den frie bevægelighed for kapital.

31. I denne forbindelse har det Forenede Kongeriges regering anført, at de skattemæssige fordele, der følger af den omhandlede lovgivning, er begrænset til udbytte fra indenlandske selskaber, for så vidt som de østrigske myndigheder opkræver den skat, der hviler på udbyttet, direkte hos de selskaber, der udlodder det. Da denne opkrævningsmåde ikke er mulig i forbindelse med kapitalindtægter, der hidrører fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, ville det teknisk set være umuligt at udstrække disse fordele til kapitalindtægter af denne karakter.

32. Jeg skal herved henlede opmærksomheden på, at det kun er den endelige skat, der opkræves hos det selskab, der udlodder udbyttet, og som indeholder skatten ved kilden. Det er således kun i relation til denne form for beskatning, at der kan foreligge en teknisk hindring for opkrævningen, hvilket ifølge Det Forenede Kongeriges regering placerer afkast af udenlandsk kapital i en situation, der er objektivt forskellig fra den, der gælder for indenlandsk kapital, og som således berettiger en forskellig behandling.

33. Efter denne præcision bemærkes, at jeg allerede i Schmid-sagen fandt, at denne argumentation ikke var overbevisende. Selv om det er korrekt, at det er nødvendigt for, at der kan pålægges kildeskat i Østrig, at der findes en fysisk eller juridisk person, der kan betale skatten i dette land, er det imidlertid ikke korrekt, at den endelige skat nødvendigvis forudsætter en opkrævning af kildeskat. Jeg mener nemlig, at der ved opkrævningen af en skat af den pågældende type (der kendetegnes ved en fast skattesats på 25%, der betales én gang for alle) kan fastsættes forskellige tekniske metoder, der efter deres art kan anvendes problemfrit også på indtægter, der stammer fra udenlandske selskaber.

34. Som Kommissionen også har understreget i denne sag, indeholder samme østrigske lovgivning et eksempel herpå, idet der i visse tilfælde, hvor det ikke er muligt at opkræve kildeskat, kan pålægges en endelig skat på »et beløb svarende til kapitalindtægtsskatten, der betales frivilligt ved kuponudbetalingen« (15) . Der kunne for indtægter fra udenlandske selskaber fastsættes en tilsvarende form for »frivillig betaling« til skatteforvaltningen, der også muliggjorde en endelig beskatning for disse indtægter, hvorved de fastslåede restriktioner for den frie bevægelighed for kapital kunne ophæves.

35. Hvad for dernæst angår nedsættelsen af skattesatsen til halvdelen i tilfælde af, at de indenlandske kapitalindtægter pålægges almindelig indkomstskat, har samtlige intervenerende regeringer anført, at denne nedsættelse er nødvendig for at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning, og at dette formål i henhold til Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien (16) kan »berettige forskrifter, der begrænsede de grundlæggende friheder« (17) . Den anfægtede lovgivning er navnlig berettiget på grund af, at det overskud, som opnås af selskaber med hjemsted i Østrig, allerede er pålagt en skat med en fast sats på 34% i denne medlemsstat, hvorfor det vil være urimeligt at beskatte beløbet på ny, når det udloddes til aktionærerne ved fuldt ud at pålægge det indkomstskat.

36. Sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen er derimod af en anden opfattelse, idet de anser den forskellige behandling af udbytte alt efter, om det stammer fra indenlandske eller udenlandske selskaber, for uberettiget. De har navnlig understreget, at den anfægtede lovgivning ikke kan være berettiget for at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning med

henblik på at undgå en form for dobbeltbeskatning (i økonomisk forstand), idet selskabsskatten og kapitalindtægtsskatten vedrører forskellige personer.

37. Som jeg allerede har anført i forslaget til afgørelse i Schmid-sagen, er det også min opfattelse, at man ikke retmæssigt kan påberåbe sig det behov, der blev påberåbt i Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien. Jeg skal nemlig erindre om, at der i disse sager var »en direkte forbindelse, da det drejede sig om en og samme skatteyder, mellem indrømmelsen af en skattemæssig fordel og kompensationen for denne fordel ved en skattemæssig forudbetaling inden for samme beskatning. Det drejede sig om en forbindelse mellem fradragsret for præmier og beskatning af de beløb, der udbetales af forsikringselskaber til opfyldelse af kontrakter om alderspensionsforsikringer og forsikringer mod risikoen for dødsfald, som skulle bevares for at sikre sammenhængen i den pågældende beskatningsordning« (18) . I nærværende sag er der derimod ikke en direkte forbindelse mellem selskabsskatten og anvendelsen af indkomstskatten med en skattesats nedsat til halvdelen, idet det som i Verkooijen-dommen »drejer sig om to særskilte beskatningsformer, der rammer særskilte skatteydere« (selskaberne og aktionærerne) (19) .

38. Det er derfor ikke min opfattelse, hvilket stemmer overens med Domstolens udtalelse i denne dom, at de restriktioner for den frie bevægelighed for kapital, der skyldes den pågældende lovgivning, kan være berettiget i behovet for at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning.

39. I tilfælde som det foreliggende er det i modsætning til det af den danske regering i relation til det andet spørgsmål anførte desuden min opfattelse, at behovet for at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning heller ikke kan påberåbes, når overskuddet fra selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, i den pågældende medlemsstat undergives en lav beskatning.

40. Som Kommissionen med rette har anført, ville det nemlig være uberettiget kun at udelukke udenlandske kapitalindtægter fra den endelige skat og skattesatsen nedsat til halvdelen under hensynstagen til niveauet for selskabsbeskatningen. En sådan udelukkelse forudsætter nemlig, at der består en direkte forbindelse mellem selskabsbeskatningen og beskatningen af aktionærerne, hvilket som nævnt ikke er tilfældet i det østrigske skattesystem; det ville således ikke være rimeligt at skabe en forbindelse af denne karakter udelukkende for så vidt angår beskatningen af indtægter hidrørende fra udenlandske selskaber.

41. Det ville også være uberettiget at udelukke de nævnte nedslag under hensyntagen til den lavere beskatning af udenlandske selskaber, fordi aktionærerne på denne måde ville komme til at bære konsekvenserne af en eventuel skattefordel, der indrømmes disse selskaber, en fordel som de kun muligvis og indirekte ville kunne nyde godt af, dvs. kun i tilfælde af, at den lavere beskatning fører til højere overskud, der kan udloddes til aktionærerne.

42. Det må imidlertid særligt understreges, at en sådan ordning ville afholde private investorer fra at anbringe deres kapital i selskaber, der i andre medlemsstater har bedre vilkår på markedet og derfor kan sikre et højere afkast af investeringerne, idet de fordele, der følger af forskellene i den direkte beskatning af virksomhederne, ville blive opvejet af en ufordelagtig skattemæssig behandling, der ville gøre de private investorers frihed til frit at lade deres kapital bevæge sig inden for Fællesskabet illusorisk (20) .

43. Til forsvar for det omhandlede østrigske regelsæt har den franske regering endelig anført, at hvis den endelige beskatning eller nedsættelsen af skattesatsen til halvdelen blev udstrakt til udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, kunne skatteforvaltningen i aktionærens bopælsland ikke effektivt kontrollere disse selskabers overskud. Den pågældende lovgivning kan derfor være berettiget i henhold til EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), hvorefter bestemmelserne i EF-traktatens artikel 73 B ikke griber ind i medlemsstaternes ret til »at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter«.

44. Denne argumentation må imidlertid efter min opfattelse forkastes. Det er nemlig klart, som allerede understreget i Schmid-sagen, at de pågældende regler ikke på nogen måde på effektiv

vis garanterer den skattemæssige kontrol, idet den mindre fordelagtige behandling af udenlandske kapitalindtægter ikke giver nogen mulighed for at kontrollere, om disse behørigt opgives til de østrigske skattemyndigheder med henblik på, at de kan pålægges almindelig indkomstskat.

45. Det følger derfor af det anførte, at de af de intervenerende regeringer påberåbte forhold ikke i henhold til EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, kan berettige de restriktioner for den frie bevægelighed for kapital, der følger af den pågældende skattelovgivning

46. Jeg skal således konkludere, at EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1, sammenholdt med EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, er til hinder for en lovgivning af den i denne sag omhandlede type, der alene gør det muligt for modtagere af indenlandske kapitalindtægter at vælge mellem den endelige særskat og den almindelige indkomstskat med en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen, og som samtidig bestemmer, at udenlandske kapitalindtægter nødvendigvis skal pålægges den almindelige indkomstskat uden nedsættelse af skattesatsen.

47. Den omstændighed, at modtagere af udenlandske kapitalindtægter ikke har mulighed for at vælge mellem de to forskellige beskatningsformer, kan ikke berettiges ved det forhold, at overskuddet hos selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, beskattes lempeligt dér.

B – Det tredje spørgsmål

48. Med det tredje spørgsmål har den forelæggende ret spurgt, om EF-traktatens artikel 73B, stk. 1, (nu artikel 56, stk. 1, EF) er til hinder for en national skattelovgivning, hvorefter en skatteyder, der oppebærer udbytte fra udenlandske selskaber, forholdsmæssigt i den indenlandske skat på fysiske personers indkomst kan fradrage den skat på juridiske personers indkomst, der er betalt i udlandet af de selskaber, som han har aktier i.

49. Sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen finder ikke, at spørgsmålet kan antages til realitetsbehandling. Der er efter deres opfattelse tale om et rent hypotetisk spørgsmål, idet der efter østrigsk lovgivning ikke er hjemmel til at foretage et fradrag af denne karakter.

50. Sagsøgeren i hovedsagen har anført, at selv hvis det blev lagt til grund, at der var adgang til at foretage et sådant fradrag, ville dette under ingen omstændigheder ophæve forskelsbehandlingen af den, der oppebærer udbytte fra udenlandske selskaber, idet sådanne kapitalindtægter i det mindste under visse omstændigheder fortsat ville blive beskattet hårdere end indenlandske kapitalindtægter.

51. Ifølge Kommissionen ville fællesskabsretten derimod i givet fald ikke være til hinder for et fradrag som det, den forelæggende ret har omtalt, under forudsætning af at dette fradrag finder anvendelse ligefuldt på indenlandske og udenlandske udbytter.

52. Den østrigske og den danske regering er af den opfattelse, at det nævnte fradrag, også såfremt det kun anvendes på udenlandske kapitalindtægter, er i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 73 B og 73 D. En eventuel ugunstig skattemæssig behandling af sådanne indtægter er nemlig berettiget henset til behovet for at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning og for at undgå konkurrenceforvridning til fordel for de stater, der indfører regler om en særlig lav beskatning af selskaber, der har hjemsted på deres område.

53. Hertil skal jeg først og fremmest bemærke, at det af fast retspraksis fremgår, at »begrundelsen for ordningen med præjudiciel forelæggelse, og dermed for Domstolens kompetence, ikke er, at Domstolen skal afgive responsa vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål [...] men at der foreligger et behov med henblik på selve afgørelsen af en retstvist« (21) .

54. Jeg skal ligeledes bemærke, at Domstolen netop for at bevare denne ordning med præjudiciel forelæggelse har forbeholdt sig en skønsmargen med hensyn til de nationale retters vurdering af nødvendigheden og relevansen af de forelagte spørgsmål, og i givet fald vil afvise forelæggelsen. (22) .

55. Når dette er sagt, er det min opfattelse, at der ikke i henhold til de bestemmelser, der er angivet i forelæggelseskendelsen, er adgang til i Østrig at fradrage den selskabsskat, der er betalt i en anden medlemsstat eller i et tredjeland. Det fremgår endvidere ikke af forelæggelseskendelsen, om dette fradrag kan udledes af andre bestemmelser.

56. Efter at Domstolen opfordrede den østrigske regering til at redegøre nærmere for dette spørgsmål, har regeringen desuden bekræftet, at den skattelovgivning, der var gældende på

tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, end ikke ved hjælp af en udvidet fortolkning gjorde det muligt at nå frem til et fradrag som det, der er angivet af den forelæggende ret.

57. Hvis et sådant fradrag som anført af den østrigske regering ikke gyldigt kan udledes af den nationale lovgivning, har sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen ret i, at det tredje spørgsmål er et rent hypotetisk spørgsmål.

58. Hvis den østrigske regerings oplysninger er korrekte, ville et svar fra Domstolen på dette spørgsmål rent faktisk have karakter af et responsum vedrørende den fremgangsmåde en medlemsstat teoretisk set kan følge for at fjerne restriktioner for de frie kapitalbevægelser, som opstår ved anvendelsen af medlemsstatens egen skattelovgivning. Domstolen ville imidlertid netop løse et hypotetisk problem, der savner enhver forbindelse med hovedsagens genstand.

59. Det er således min opfattelse, at Domstolen ikke er kompetent til at udtale sig om det tredje præjudicielle spørgsmål, som Verwaltungsgerichtshof har forelagt.

60. Såfremt Domstolen imidlertid – henset til de omhandlede skattereglers kompleksitet og den tvivl, som den forelæggende ret har givet udtryk for – alligevel skulle anse det for at være hensigtsmæssigt at besvare spørgsmålet, bør svaret efter min opfattelse være benægtende.

61. Jeg mener nemlig, at en national skattelovgivning, hvorefter en skatteyder, der oppebærer udbytte fra udenlandske selskaber, forholdsmæssigt i den indenlandske skat på fysiske personers indkomst kan fradrage den skat på juridiske personers indkomst, der er betalt i udlandet af de selskaber, som han har aktier i, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er ulovlig i henhold til EF-traktatens artikel 73 B, såfremt det pågældende regelsæt indebærer en skattemæssig behandling, der begunstiger indenlandske kapitalindtægter. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at afgøre, om anvendelsen af et sådant fradrag i det foreliggende tilfælde er til ugunst for udenlandske kapitalindtægter.

62. Jeg skal desuden tilføje, at en eventuel forskelsbehandling – i modsætning til det af den østrigske og den danske regering anførte – hverken kan berettiges ved nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning eller ved hensynet til at undgå konkurrencefordrejning til fordel for de stater, der har en lavere selskabsbeskatning. Grundene hertil har jeg redegjort for i punkt 39-42.

IV – Forslag til afgørelse

63. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg derfor Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof, på følgende måde:

»1) EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), sammenholdt med EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1 (nu artikel 58, stk. 1, EF), er til hinder for en lovgivning af den type, der er omhandlet i § 37 og § 97 i Einkommensteuergesetz 1988 (BGBl 1988/400), i den affattelse, der er offentliggjort i BGBl 1996/797, der alene gør det muligt for modtagere af indenlandske kapitalindtægter at vælge mellem den endelige særskat og den almindelige indkomstskat med en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen, og som samtidig bestemmer, at udenlandske kapitalindtægter nødvendigvis skal pålægges den almindelige indkomstskat uden nedsættelse af skattesatsen.

2) Den omstændighed, at modtagere af udenlandske kapitalindtægter ikke har mulighed for at vælge mellem de to forskellige beskatningsformer, kan ikke berettiges ved det forhold, at overskuddet hos selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, beskattes lempeligt dér.

3) De Europæiske Fællesskabers Domstol har ikke kompetence til at udtale sig om det tredje spørgsmål, som Verwaltungsgerichtshof har forelagt ved kendelse af 27. august 2002.«

1 – Originalsprog: italiensk.

2 – Dom af 30.5.2002, Sml. I, s. 4573.

3 – BGBl 1988/400 i den affattelse, der fremgår af BGBl 1996/201.

4 – I den affattelse, der fremgår af BGBl 1996/797.

5 – I den affattelse, der fremgår af BGBl 1996/797.

6 – Jf. fodnote 2.

7 – Dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien Sml. I, s. 7587, præmis 18, i

samme retning dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 10, af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 26, og af 14.10.1999, sag C-439/97, Sandoz, Sml. I, s. 7041, præmis 19.

8 – Domstolens dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 36.

9 – Verkooijen-dommen (nævnt i fodnote 8), præmis 34 og 35.

10 – Artikel 73 D, stk. 1, litra a) og b).

11 – Dom af 14.3.2000, sag C-54/99, Eglise de scientologie, Sml. I, s. 1335, præmis 17.

12 – Verkooijen-dommen må efter min opfattelse udlægges i denne retning, idet den i overensstemmelse med Domstolens tidligere praksis vedrørende artikel 73 D, stk. 1, litra a), fastslog, at »allerede inden [denne bestemmelse] trådte i kraft, kunne nationale skattelovbestemmelser som de i denne artikel omhandlede, der skaber forskellige sondringer, bl.a. på grundlag af skatteydernes bopælssted, være forenelige med fællesskabsretten, når de anvendtes på situationer, der ikke var objektivt sammenlignelige (jf. navnlig dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225), eller kunne være berettigede på grund af tvingende almene hensyn, herunder især hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 43).

13 – Dom af 26.9.2000, Kommissionen mod Belgien (nævnt i fodnote 7), præmis 41.

14 – Dom af 14.12.1995, forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sanz de Lera m.fl., Sml. I, s. 4821, præmis 23.

15 – EStG's § 97, stk. 2.

16 – Domme nævnt i fodnote 12.

17 – Verkooijen-dommen (nævnt i fodnote 8), præmis 56.

18 – Verkooijen-dommen (nævnt i fodnote 8), præmis 57, min fremhævelse.

19 – Samme dom, præmis 58.

20 – Vedrørende afvisningen af, at en ugunstig skattemæssig behandling, der er i strid med en grundlæggende frihed, kan berettiges ved eksistensen af andre skattefordele, jf. Verkooijen-dommen (nævnt i fodnote 8), præmis 61. Jf. også for så vidt angår artikel 43 EF, dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 21, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 53, og navnlig i relation til artikel 49 EF, dom af 26.10.1999, sag C-294/97 Eurowings Luftverkehrs, Sml. I, s. 7447, præmis 43-45.

21 – Jf. bl.a. dom af 15.6.1995, forenede sager C-422/93 – C-424/93, Zabala Erasun m.fl., Sml. I, s. 1567, præmis 29, og af 12.3.1998, sag C-314/96, Djabali, Sml. I, s. 1149, præmis 17-20.

22 – Domstolen har navnlig ved flere lejligheder udtalt, »at den ikke kan træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den af den nationale retsinstans ønskede fortolkning eller vurdering af en fællesskabsbestemmelser gyldighed savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand [eller], når problemet er af hypotetisk karakter« (Domstolens dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 20). Jf. også domme af 16.7.1992, sag C-343/90, Lourenço Dias, Sml. I, s. 4673, præmis 17 og 18, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 25, dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 61, og af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 52.