

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO TIZZANO

föredraget den 25 mars 2004¹

1. Verwaltungsgerichtshof har genom beslut av den 27 augusti 2002 ställt tre frågor till domstolen om tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artikel 56 EG respektive artikel 58 EG). Den österrikiska domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida en nationell lagstiftning som reglerar beskattningen av inkomster från kapital olika, beroende på om inkomsterna härrör från inhemska eller utländska bolag, är förenlig med gemenskapsrätten.

I — Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3. De gemenskapsbestämmelser som är relevanta i förevarande mål är artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget. I artikel 73b.1 stadgas att "alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land [skall] vara förbjudna". I artikel 73d anges dock följande:

2. Denna fråga har tidigare ställts till domstolen genom en begäran om förhandsavgörande från Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland i målet Schmid C-516/99. I det målet fastställde domstolen emellertid att den inte var behörig, eftersom det hänskjutande organet inte skulle anses vara en domstol.²

"1. Bestämmelserna i artikel 73b skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

1 — Originalspråk: italienska.

2 — Dom av den 30 maj 2002 i mål C-516/99, Schmid (REG 2002, s. I-4573).

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informations syfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. ...

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en för täckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 73b."

Den nationella lagstiftningen

4. I det österrikiska skattesystemet föreskrivs att beskattning av inhemska bolags vinster skall ske på två olika nivåer, nämligen på bolagsnivå genom att bolag påförs en skatt på vinstutdelningen till en fast skattesats på 34 procent, och på aktieägarnivå genom

beskattning av utdelning och andra vinster som bolagen delat ut (inkomst av kapital).

5. De tillämpliga bestämmelserna är med hänsyn till beskattningen av aktieägarna, som mer direkt är av intresse här, olika beroende på om det är fråga om inhemska eller utländska inkomster av kapital och med erinran om att "[i]nhemska inkomster av kapital föreligger när den som är skyldig att betala utdelningen har sin hemort, sin företagsledning eller sitt säte inom landet eller är en inhemsk filial till ett kreditinstitut ..." (93 § andra stycket Einkommensteuergesetz 1988, lag av år 1988 om inkomstskatt, nedan kallad EStG).³

a) Beskattningen av inhemska inkomster av kapital

6. I fråga om dessa inkomster ger den österrikiska lagstiftningen de skattskyldiga två valmöjligheter, nämligen tillämpning av en särskild skatt med befriande verkan till en fast skattesats på 25 procent (nedan även kallad skatt med befriande verkan), eller tillämpning av en vanlig inkomstskatt med en nedsättning med 50 procent av skattesatsen (nedan även kallad den halverade skatten).

3 — BGBl. 1988/400 i dess lydelse enligt BGBl. 1996/201.

7. I det första fallet skall den skattskyldige betala skatt motsvarande 25 procent av inkomsten, vilken till följd av skattens befriande verkan inte längre är föremål för vanlig inkomstskatt. Inkomsten av kapital ligger i sådant fall inte till grund för den beskattningsbara inkomst som skall påföras inkomstskatt. Påföljden av detta blir förmodligen en nedsättning av den tillämpliga skattesatsen, vars storlek varierar i förhållande till inkomstnivån. Skatten med befriande verkan uppbärs i princip genom källskatt (det vill säga hos bolagen). I vissa fall, i vilka en sådan källskatt inte kan uppbäras, föreskrivs det dock att skatten skall uppbäras "genom en frivillig betalning uppgående till beloppet för skatten på inkomsten av kapital" (97 § EStG).⁴

8. Om den skattskyldige beslutar att inte utnyttja rätten till den särskilda skatten med befriande verkan skall däremot vanlig inkomstskatt påföras med en nedsättning av 50 procent av skattesatsen. I det fallet bidrar inkomsten av kapital till den sammanlagda beskattningsbara inkomsten, med en förmodad ökning av den tillämpliga skattesatsen. I gengäld sätts däremot skatten på inkomster av kapital ned med "50 procent av den genomsnittliga skattesats som är tillämplig på den sammanlagda inkomsten" (37 § EStG)⁵.

b) Beskattningen av utländska inkomster av kapital

9. De bestämmelser som just har beskrivits är endast tillämpliga på inhemska inkomster av kapital, medan de inkomster som härrör från andelar i utländska bolag påförs vanlig inkomstskatt. Detta innebär att dessa inkomster bidrar till fastställandet av den sammanlagda beskattningsbara inkomsten, vilket förmodligen innebär en höjning av den tillämpliga skattesatsen, och att de regelmässigt påförs inkomstskatt utan att någon nedsättning kommer dem till del. På dessa inkomster tillämpas således inte den särskilda skatten med en fast skattsesats på 25 procent med befriande verkan, men nedsättningen med 50 procent av den tillämpliga skattesatsen kan heller inte komma dem till del.

10. Det skall slutligen erinras om att det ovan beskrivna systemet har ändrats genom en lag som trädde i kraft den 1 april 2002, efter det att händelserna i målet inträffade och som inte är tillämplig i förevarande fall.

II — Bakgrund och förfarande

11. Anneliese Lenz är tysk medborgare, bosatt i Österrike, där hon från och med år 1994 betalar skatt.

4 — I dess lydelse enligt BGBl. 1996/797.

5 — I dess lydelse enligt BGBl. 1996/797.

12. År 1996 härrörde Anneliese Lenz inkomster helt och hållet från utdelning från bolag med säte i Tyskland.

13. För det året beräknade den österrikiska skatteförvaltningen följaktligen den inkomstskatt som hon skulle betala på grundval av den vanliga skattesatsen på inkomster, utan att tillämpa skatten med befriande verkan eller den halverade skatten som föreskrivs i 37 § och 97 § EStG.

14. Anneliese Lenz överklagade denna beräkning till Finanzlandesdirektion für Tirol. Hon anförde därvid särskilt att det stred mot den fria rörligheten för kapital som garanteras av artikel 73b i EG-fördraget att skatten med befriande verkan och den halverade skatten inte hade tillämpats på de inkomster som härrörde från innehav i andra medlemsstaters bolag. Eftersom detta överklagande avslogs väckte Anneliese Lenz talan vid Verwaltungsgerichtshof. Den sistnämnda domstolen som är osäker på huruvida de nationella skattebestämmelserna är förenliga med gemenskapsrätten har ställt följande frågor till domstolen:

"1. Utgör artikel 73b.1 jämförd med artikel 73d.1 a och b och artikel 73d.3 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG jämförd med artikel 58.1 a och b och artikel 58.3 EG) hinder för sådana bestämmelser som 97 § första och fjärde styckena

EStG 1988 jämförd med 37 § första och fjärde styckena EStG 1988, som föreskriver att en skattskyldig som får utdelningar från inhemska aktier kan välja antingen en schablonmässig och slutlig skattesats på 25 procent eller en skattesats som uppgår till hälften av den genomsnittliga skattesats som skall tillämpas på den sammanlagda inkomsten, medan skattesatsen för utdelningar från utländska aktier alltid skall vara den normala skattesatsen för inkomstskatt?

2) Har skattenivån på inkomsterna hos ett bolag med begränsat ansvar som har sitt säte och huvudkontor i en annan medlemsstat eller ett tredje land i vilket aktier innehas betydelse för besvarandet av den första frågan?

3) Om den första frågan besvaras jakande, kan då den situation som beskrivs i artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) uppkomma genom att den bolagsskatt som har betalats i det land i vilket ett aktiebolag med säte eller huvudkontor i en annan medlemsstat eller tredje land är etablerat dras av proportionellt från den österrikiska utdelningsmottagarens inkomstskatt?"

15. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, den österrikiska regeringen, den danska regeringen, den franska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen har lämnat skriftliga yttranden. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Österrike, Förenade kungariket och kommissionen har dessutom deltagit i förhandlingen den 29 januari 2004.

utländska inkomster av kapital, är förenlig med bestämmelserna i fördraget om den fria rörligheten för kapital. Verwaltungsgerichtshof vill dessutom få klarhet i huruvida besvarandet av denna fråga beror på nivån av den skatt som i andra medlemsstater eller i tredje länder tas ut av bolag som genererar dessa inkomster.

16. Under utredningen av målet har domstolen ställt en fråga till den österrikiska regeringen för att få närmare upplysningar om den skattelagstiftning som gällde år 1996.

18. Som jag har angivit ovan har en motsvarande fråga redan ställts till domstolen i målet Schmid. I detta mål kom det dock inte till något beslut i sak, eftersom det hänskjutande organet (Berufungssenat) inte var en domstol i den mening som avses i artikel 234 EG. I mitt förslag till avgörande i det målet, föredraget den 29 januari 2002, uttalade jag mig också för att begäran om förhandsavgörande inte skulle upptas till sakprövning.⁶ Jag undersökte i andra hand där även den sakfråga som nu i huvudsak återigen ställts av Verwaltungsgerichtshof.

III — Rättslig bedömning

De första två frågorna

17. Verwaltungsgerichtshof har ställt de första två frågorna, som lämpligen skall behandlas samtidigt, för att få klarhet i huruvida en lagstiftning enligt vilken endast den som har inhemska inkomster av kapital ges möjlighet att välja mellan den särskilda skatten med befriande verkan och den vanliga inkomstskatten med en nedsättning av skattesatsen med 50 procent, medan det föreskrivs att vanlig inkomstskatt utan nedsättning av skattesatsen skall påföras

19. För att besvara den ovan sammanfattade frågan skall det, såsom i målet Schmid, först och främst fastställas huruvida en bestämmelse av den typ som är i fråga kan utgöra en restriktion för kapitalrörelser enligt artikel 73b i EG-fördraget, för att sedan, om frågan besvaras jakande, bedömas huruvida denna bestämmelse kan rättfärdigas med stöd av artikel 73d.

⁶ — Förslag till avgörande av den 29 januari 2002 i mål C-516/99, Schmid (REG 2002, s. I-4573, särskilt s. I-4575).

i) Den ifrågavarande bestämmelsens restriktiva karaktär

investera sitt kapital i bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat”,

20. Jag vill inledningsvis erinra om att "[e]n medlemsstats åtgärder som till sin karaktär är sådana att de kan förmå dem som är bosatta i den medlemsstaten att avstå från ... att göra investeringar i andra medlemsstater ... utgör restriktioner för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i EG-fördraget".⁷ Domstolen har i detta avseende särskilt preciserat att "den omständigheten att det medges en sådan skattemässig fördel på området för inkomstskatt för fysiska personer som är aktieägare — som det undantag för aktieutdelning som är i fråga i detta mål — enbart på det villkoret att aktieutdelningen kommer från bolag etablerade inom det nationella territoriet utgör en restriktion för kapitalrörelser".⁸

— för det andra "[har] restriktiv verkan för bolag etablerade i andra medlemsstater i och med att den för dem utgör ett hinder för kapitalanskaffning [i den berörda medlemsstaten], eftersom den aktieutdelning som de utbetalar till personer som är bosatta [i nämnda stat] i skattehänseende behandlas mindre förmånligt än aktieutdelning från ett bolag etablerat [i samma stat], med påföljden att aktier eller andelar i dessa utländska bolag är mindre attraktiva för investerare bosatta i denna medlemsstat".⁹

21. Skälen för denna bestämmelse är att den

— för det första "har ... till verkan att avskräcka medborgare... som är bosatta [i den berörda medlemsstaten] från att

7 — Dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 18. För ett liknande resonemang, se dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 10, av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 26, och av den 14 oktober 1999 i mål C-439/97, Sandoz (REG 1999, s. I-7041), punkt 19.

8 — Dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooyen (REG 2000, s. I-4071), punkt 36.

22. Om, såsom jag redan har påpekat i målet Schmid, detta begrepp fastställs som "restriktioner för kapitalrörelser" enligt artikel 73b, kan det inte förnekas att det genom en bestämmelse som den som är i fråga föreligger en sådan restriktion. Enligt denna bestämmelse kan man avseende inhemska inkomster av kapital välja mellan en skatt med befriande verkan till en fast skattesats på 25 procent och en vanlig inkomstskatt med en skattesats som nedsatts med 50 procent. För utländska inkomster av kapital

9 — Domen i målet Verkooyen, punkterna 34 och 35.

föreskrivs däremot att vanlig inkomstskatt skall påföras utan nedsättning av skattesatsen. En sådan bestämmelse innebär tveklöst att inhemska inkomster av kapital behandlas fördelaktigt. Inhemska investerare avskräcks däremot från att förvärva andelar i bolag i andra medlemsstater och för de sistnämnda utgör bestämmelsen ett hinder för kapitaltillgångar i den berörda medlemsstaten.

23. Såsom i målet Schmid anser jag därför att den ifrågakavande bestämmelsen innebär en restriktion för kapitalrörelser som enligt artikel 73b i EG-fördraget i princip är förbjuden, genom att inhemska inkomster av kapitalvinster i skattehänseende behandlas fördelaktigt i förhållande till utländska inkomster av kapital.

ii) Kan den ifrågakavande bestämmelsen rättfärdigas med stöd av artikel 73d

24. Denna slutsats innebär emellertid inte med nödvändighet att en sådan bestämmelse är oförenlig med reglerna om den fria rörligheten för kapital.

25. Jag erinrar återigen om att enligt artikel 73d.1 i EG-fördraget skall "[b]estämmelserna i artikel 73b ... inte påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i

sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare ... som har investerat sitt kapital på olika ort", och inte heller rätten att "vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar".¹⁰

26. För att besvara de första två frågorna från Verwaltungsgerichtshof måste det således även bedömas huruvida den aktuella lagstiftningen kan rättfärdigas med stöd av artikel 73d.1 i EG-fördraget.

27. Jag erinrar om att denna bestämmelse, som medger ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital,¹¹ bör tolkas restriktivt och i vart fall inte kan rättfärdiga nationella bestämmelser och åtgärder som utgör "ett medel för godtycklig diskriminering" eller "en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital ... enligt artikel 73b" (artikel 73d.3 i EG-fördraget).

28. Härav följer att restriktioner som härrör från en bestämmelse av den art som här är i

10 — Artikel 73d. 1 a och b.

11 — Dom av den 14 mars 2000 i mål C-54/99, Eglise de scientologie (REG 2000, s. I-1335), punkt 17.

fråga kan medges med stöd av artikel 73d.1 endast om skillnaderna i behandling mellan nationella och utländska kapitalintäkter är objektivt berättigade av skillnaden i omständigheterna eller av tvingande skäl av allmänintresse.¹²

29. Jag erinrar för övrigt om att domstolen med hänvisning till åtgärder avsedda att förhindra överträdelse av nationella skattebestämmelser redan har fastställt att "[f]ör att en åtgärd skall kunna omfattas av artikel 73d i fördraget skall den överensstämja med proportionalitetsprincipen på så sätt att den skall vara ägnad att garantera att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla målet i fråga".¹³ Åtgärden skall slutligen vara "nödvändi[g] för att uppnå de angivna målen", så att dessa skall kunna uppnås "genom åtgärder som inte begränsar den fria rörligheten för kapital lika mycket".¹⁴

12 — Enligt min mening är det på detta sätt som domen i målet Verkoofjen skall tolkas. Det fastställdes med hänvisning till artikel 73d.1 a i denna dom att enligt domstolens rättspraxis, "som den såg ut redan före ikraftträdandet [av denna bestämmelse] kunde nämligen nationella skattebestämmelser av den art som avses i denna artikel, genom att de stadgade vissa skillnader vilka i synnerhet grundas på de skattskyldigas bostadsort, vara förenliga med gemenskapsrätten, eftersom de var tillämpliga på situationer som inte var objektivt jämförbara (se särskilt dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225) eller kunde grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset och i synnerhet kongruensen i skattesystemet (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305)" (punkt 43).

13 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 41.

14 — Dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl. (REG 1995, s. I-4821), punkt 23.

30. För att fastställa huruvida restriktioner för kapitalrörelser som följer av skattebestämmelsen i fråga kan tillåtas med stöd av artikel 73d i EG-fördraget, måste det således bedömas huruvida skillnaderna i behandling av inhemska och utländska inkomster av kapital, såsom de deltagande regeringarna har hävdats, är objektivt berättigade och således inte innebär någon godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

31. Förenade kungariket har i detta avseende anfört att de skattefördelar som föreskrivs i den ifrågavarande lagstiftningen är begränsade till aktieutdelning från inhemska bolag, eftersom den österrikiska förvaltningen uppbar skatten för denna direkt hos de bolag som delar ut den. Eftersom detta sätt att uppbära skatten inte är möjligt i de fall då inkomsterna av kapital härör från bolag etablerade i andra medlemsstater är det tekniskt omöjligt att utvidga sådana fördelar till att omfatta dessa fall.

32. Jag erinrar i detta avseende framför allt om att det endast är skatten med befriande verkan som uppbärs hos det bolag som delar ut vinsten vilken i sin egenskap av skatte-substitut övergår till källskatt. Det är således endast i fråga om denna form av beskattning som det föreligger ett tekniskt hinder att

uppbära skatten. Enligt Förenade kungariket medför detta att situationen för utländska inkomster av kapital är objektivt annorlunda jämfört med situationen för nationella inkomster och på så sätt rättfärdigar deras särbehandling.

beloppet för skatten på inkomst av kapital, vilket skall betalas till det ställe där utdelningen sker".¹⁵ För inkomster från utländska bolag kan det således föreskrivas en liknande form av "frivilligt belopp" till skatteförvaltningen, varigenom även sådana inkomster får påföras skatten med befriande verkan, och de konstaterade begränsningarna för kapitalrörelserna kan på så sätt undanröjas.

33. Sedan detta preciserats erinrar jag om att jag redan i målet Schmid bedömde att denna argumentering var föga övertygande. Även om det vore riktigt att ett skattesubstitut måste finnas i Österrike för att källskatt skall kunna påföras där, förutsätter skatten med befriande verkan nämligen inte med nödvändighet en källskatt. För att en skatt av den typ som här är i fråga (som kännetecknas av en fast skattesats på 25 procent och med en befriande verkan) skall kunna påföras kan andra sådana metoder utan problem tillämpas även på inkomster från utländska bolag.

35. Samtliga regeringar som yttrat sig har såvitt därefter avser nedsättningen med 50 procent av skattesatsen i det fall då inhemska inkomster av kapital påförs vanlig inkomstskatt, påpekat att denna nedsättning föreskrivs för att säkerställa kongruensen i det nationella skattesystemet och att denna målsättning, i den mening som avses i domarna i målet Bachman och i målet kommissionen mot Belgien,¹⁶ kan motivera "en reglering som begränsar de grundläggande friheterna".¹⁷ Den ifrågakvarande bestämmelsen har enligt dessa regeringar ett särskilt berättigande på grund av att inkomsterna från bolag etablerade i Österrike redan där påförs en skatt till en fast skattesats på 34 procent. Det skulle således vara olämpligt att vid utdelningen av dessa inkomster till aktieägarna beskatta dem på nytt och belägga dem med inkomstskatt.

34. Såsom kommissionen har påpekat även i förevarande mål är den ovan beskrivna österrikiska bestämmelsen dessutom ett exempel på detta. Enligt denna bestämmelse kan skatten med befriande verkan i vissa fall, i vilka källskatt inte kan uttas, uppbäras "genom ett frivilligt belopp uppgående till

¹⁵ — 97 § andra stycket EStG.

¹⁶ — Domarna i målen Bachmann och kommissionen mot Belgien (ovan fotnot 12).

¹⁷ — Domen i målet Verkooijen, punkt 56.

36. Klaganden i målet vid den nationella domstolen och kommissionen är däremot av annan uppfattning. De anser att skillnaden i behandling beroende på huruvida utdelningen kommer från nationella eller utländska bolag inte är berättigad. De har särskilt framhållit att bestämmelsen i fråga inte kan rättfärdigas av kravet på att säkerställa kongruensen i det nationella skattesystemet för att undvika någon form av dubbelbeskattning (i ekonomisk mening), eftersom bolagsskatten och skatterna på inkomster av kapital berör olika rättssubjekt.

37. Som jag redan har påpekat i målet Schmid kan man enligt min mening inte hänvisa till de villkor som åberopats i domarna i målet Bachmann och i målet kommissionen mot Belgien. Jag erinrar om att det i dessa mål "förelåg ... ett *direkt samband*, vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel genom ett skatteuttag, inom ramen för samma beskattning. Det var i det fallet fråga om sambandet mellan avdragsrätten för premier och beskattningen av de belopp som utbetalas av försäkringsgivarna till uppfyllelse av pensions- och livförsäkringsavtal, som måste bevaras i syfte att säkerställa kongruensen i det ifrågavarande skattesystemet".¹⁸ I förevarande fall föreligger det däremot inte något direkt samband mellan

skatten på bolag och skatten på inkomst av kapital, eftersom, såsom i fallet i målet Verkooijen, "[d]et är fråga om två olika skatter som tas ut av olika skattskyldiga" (bolagen och aktieägarna).¹⁹

38. I enlighet med vad som fastställts i domen i målet Verkooijen anser jag således inte att sådana restriktioner för kapitalrörelser som härrör från den bestämmelse som är i fråga kan rättfärdigas av kravet att säkerställa kongruensen i det nationella skattesystemet.

39. I fall som det förevarande anser jag dessutom, till skillnad från vad den danska regeringen har påpekat beträffande den andra frågan, att kravet på kongruens i skattesystemet inte heller kan åberopas när inkomsten från de bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat i den staten påförts en låg skatt.

40. Såsom kommissionen har anfört vore det nämligen oberättigat att endast i fråga om utländska inkomster av kapital utesluta tillämpningen av skatten med befriande verkan och den halverade skattesatsen med

18 — Domen i målet Verkooijen, punkt 57. Min kursivering.

19 — Domen i målet Verkooijen, punkt 58.

hänsyn till nivån på bolagsskatten. Ett sådant uteslutande förutsätter nämligen att det finns ett direkt samband mellan den skatt som tas ut av bolagen och den skatt som tas ut av aktieägarna vilket, som sagt, inte finns i det österrikiska skattesystemet. Det är således inte kongruent att skapa ett system av denna art enbart för att beskatta inkomster som härrör från utländska bolag.

41. Det vore dock omotiverat att utesluta de ovan nämnda förmånerna med hänsyn till den lägre beskattningen av utländska bolag även därför att aktieägarna på detta sätt till slut skulle fräntas en eventuell skattefördel som fastställts för dessa bolag, en fördel som endast indirekt och eventuellt kan komma dem till del, det vill säga endast i det fall den lägre skattesatsen innebär större vinstutdelning.

42. Framför allt skulle enskilda härigenom avskräckas från att investera sitt kapital i bolag som i andra medlemsstater emellertid drar nytta av bättre marknadsvillkor och därför kan säkerställa en högre avkastning på investeringarna. De fördelar som härrör från skillnaderna i den direkta beskattningen av företagen neutraliseras nämligen genom en ogynnsam behandling i skattehänseende, som innebär att de enskildas frihet att låta

sitt kapital cirkulera inom gemenskapen slutligen förlorar sin ändamålsenliga verkan.²⁰

43. För att rättfärdiga den ifrågavarande österrikiska lagstiftningen har den franska regeringen slutligen hävdad att om skatten med befriande verkan eller nedsättningen av skattesatsen utsträcktes till att omfatta utdelningen från bolag som är etablerade i andra medlemsstater, skulle skatteförvaltningen i det land där aktieägaren har sitt hemvist inte effektivt kunna kontrollera de vinster som härrör från dessa bolag. Bestämmelsen i fråga kan således rättfärdigas med stöd av artikel 73d.1 b i EG-fördraget, enligt vilken bestämmelserna i artikel 73b inte skall påverka medlemsstaternas rätt "att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar".

44. Detta argument kan enligt min mening inte godtas. Såsom jag redan har påpekat i målet Schmid är det uppenbart att det genom bestämmelsen i fråga inte på något sätt kan garanteras att skattekontrollen är

20 — Beträffande det förhållandet att skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet inte kan vara berättigat av att det förekommer andra skatteförmåner, se domen i målet Verkooijen, punkt 61. Se även, såvitt avser artikel 43 EG, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 21, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 53, och framför allt, med hänvisning till artikel 49 EG, av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehrs (REG 1999, s. I-7447), punkterna 43–45.

effektiv. Den mindre fördelaktiga behandlingen av utländska inkomster av kapital ger inte alls möjlighet att kontrollera huruvida dessa deklarerar regelmässigt till den österrikiska skattemyndigheten, i syfte att kunna belägga dem med vanlig inkomstskatt.

rättfärdigas av det förhållandet att inkomsten från bolag som har säte i en annan medlemsstat påförs en låg skatt i den staten.

Den tredje frågan

45. Av vad ovan anförts framgår att de omständigheter som de deltagande regeringarna har åberopat inte, i den mening som avses i artikel 73d.1 i EG-fördraget, kan motivera de begränsningar av kapitalrörelser som följer av den ifrågavarande skattebestämmelsen.

46. Artikel 73b.1 i EG-fördraget, jämförd med artikel 73d.1 i EG-fördraget utgör således hinder mot en bestämmelse av den typ som här är i fråga, enligt vilken endast den som har inhemska inkomster av kapital ges möjlighet att välja mellan den särskilda skatten med befriande verkan och den vanliga inkomstskatten med en nedsättning av skattesatsen med 50 procent, medan det föreskrivs att vanlig inkomstskatt utan nedsättning av skattesatsen skall påföras utländska inkomster av kapital.

47. Den omständigheten att den som har utländska inkomster av kapital inte ges angivna möjlighet att välja mellan de två olika formerna för beskattning kan inte

48. Den nationella domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) utgör hinder för en nationell skattelagstiftning, enligt vilken en skattskyldig som erhåller utdelning från utländska bolag ges möjlighet att från den inhemska skatten på fysiska personers inkomster göra ett procentuellt avdrag för den skatt på juridiska personers inkomster som betalats i utlandet av det bolag i vilket han är delägare.

49. Klaganden i målet vid den nationella domstolen och kommissionen har anfört att denna fråga inte skall upptas till sakprövning. Det rör sig nämligen om en rent hypotetisk fråga, eftersom det i den österrikiska rättsordningen faktiskt inte föreskrivs någon avräkning av denna typ.

50. Även om det föreskrevs en sådan avräkning skulle den, enligt klaganden i målet vid den nationella domstolen, i vart fall inte

innebära att diskrimineringen av den som erhåller utdelning från utländska bolag avskaffades. Sådana inkomster kommer nämligen fortfarande, åtminstone under vissa omständigheter, att vara hårdare beskattade jämfört med inhemska inkomster av kapital.

51. Enligt kommissionen utgör gemenskapsrätten däremot inte något hinder för den avräkning som den nationella domstolen har nämnt, förutsatt att den tillämpas på samma sätt på inhemsk och utländsk utdelning.

52. Enligt den österrikiska och den danska regering är den ovannämnda avräkningen däremot, även om den endast tillämpas på utländska inkomster av kapital, förenlig med artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget. En eventuell ogynnsam behandling i skattehänseende av sådana inkomster rättfärdigas nämligen av kravet att säkerställa kongruensen i det inhemska skattesystemet och att förhindra snedvridding av konkurrensen till fördel för de stater som har antagit blygsamma skatter gentemot bolag som har säte på deras territorium.

53. Jag erinrar framför allt om att enligt fast rättspraxis grundar sig ”en begäran om förhandsavgörande och följaktligen domstolens behörighet ... på det behov som är knutet till den faktiska lösningen av en tvist och inte på utformningen av rådgivande

yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor”.²¹

54. Jag erinrar dessutom om att domstolen, just för att bevara förfarandet för begäran om förhandsavgörande, förbehåller sig ett utrymme för värdering av de nationella domstolarnas bedömning av huruvida frågorna till domstolen är nödvändiga och relevanta, vilket i förekommande fall kan leda till att denna begäran inte kan tas upp till prövning.²²

55. Sedan detta fastställts påpekar jag att det i de i beslutet om förhandsavgörande återgivna bestämmelserna inte föreskrivs någon möjlighet att i Österrike göra avdrag för den bolagsskatt som betalats i en annan medlemsstat eller i tredje land. Beslutet om förhandsavgörande ger heller inte möjlighet att undersöka huruvida denna avräkning kan framgå genom tolkning av andra bestämmelser.

21 — Se bland annat dom av den 15 juni 1995 i de förenade målen C-422/93–C-424/93, Zabala Erasun m.fl. (REG 1995, s. I-1567), punkt 29, och av den 12 mars 1998 i mål C-314/96, Djabali (REG 1998, s. I-1149), punkterna 17–20.

22 — Domstolen har särskilt vid upprepade tillfällen ”ansett att den inte kan avgöra en fråga som en nationell domstol har ställt, när det på ett uppenbart sätt framgår att den tolkning eller bedömning av en gemenskapsrättslig regels giltighet som den nationella domstolen har begärt saknar samband med förfarandets förlopp eller syftet med tvisten vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk” (dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, *Idéal tourisme*, REG 2000, s. I-6049, punkt 20. Se även dom av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, *Lourenço Dias*, REG 1992, s. I-4673, punkterna 17 och 18, svensk specialutgåva, volym 13, s. 69, av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, *Meilicke*, REG 1992, s. I-4871, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 13, s. 105, av den 15 december 1995 i mål C-415/93, *Bosman*, REG 1995, s. I-4921, punkt 61, och av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, *EKW och Wein & Co.* REG 2000, s. I-1157, punkt 52).

56. Vidare har den österrikiska regeringen, på domstolens anmodan att lämna förklaringar på denna punkt, bekräftat att den skattelagstiftning som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inte ens genom en extensiv tolkning av lagen gjorde det möjligt att fastställa någon sådan avräkning som den hänskjutande domstolen har angivit.

57. Om det — som den österrikiska regeringen har angivit — enligt den nationella lagstiftningen rättsenligt inte kan göras någon sådan avräkning, hade klaganden i målet vid den nationella domstolen och kommissionen således rätt när de hävdade att det var en rent hypotetisk fråga som väcktes genom den tredje tolkningsfrågan.

58. Om den österrikiska regeringens tolkning är riktig skulle ett svar från domstolen på denna fråga utgöra ett rådgivande yttrande om de former som en medlemsstat teoretiskt kan följa för att undanröja de restriktioner för den fria rörligheten för kapital som deras skattelagstiftning innebär. Domstolen skulle endast besvara en hypotetisk fråga som inte har någon som helst förbindelse med målet vid den nationella domstolen.

59. Jag anser således att domstolen inte är behörig att pröva den tredje frågan från Verwaltungsgerichtshof.

60. För det fall domstolen med hänsyn till de komplicerade skattebestämmelserna i fråga och den österrikiska domstolens osäkerhet skulle anse att frågan skall besvaras bör svaret enligt min mening vara nekande.

61. Jag anser nämligen att en nationell skattelagstiftning, enligt vilken en skattskyldig som erhåller utdelning från utländska bolag ges möjlighet att från den inhemska skatten på fysiska personers inkomster göra ett procentuellt avdrag för den skatt på privaträttsliga juridiska personers inkomster som betalats i utlandet av det bolag i vilket han är delägare och om denna lagstiftning medför en gynnsam behandling i skattemässig hänseende för inhemska inkomster av kapital, utgör en sådan restriktion för kapitalrörelser som i princip är förbjuden enligt artikel 73b i EG-fördraget. Det ankommer dock på den nationella domstolen att undersöka huruvida tillämpningen av en sådan form av avräkning i förevarande fall missgynnar utländska inkomster av kapital.

62. Jag tillägger dessutom att, till skillnad från vad den österrikiska regeringen och den danska regeringen har hävdad, den eventuella skillnaden i behandling varken kan rättfärdigas av kravet på kongruens i skattesystemet eller av kravet på att förhindra snedvridning av konkurrensen till förmån för de medlemsstater i vilka det föreskrivs en lägre bolagsskatt. Bakgrunden till detta är de skäl som jag redan har angivit i punkterna 39–42.

IV — Förslag till avgörande

63. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag därför att domstolen skall besvara frågorna från Verwaltungsgerichtshof på följande sätt:

1. Artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG), jämförd med artikel 73d.1 i EG-fördraget (nu artikel 58.1 EG), utgör hinder för en bestämmelse av den typ som föreskrivs i 37 § och 97 § EStG 1988 (BGBl 1988/400), i dess lydelse som kungjorts i BGBl 1996/797, enligt vilken endast den som har inhemska inkomster av kapital ges möjlighet att välja mellan den särskilda skatten med befriande verkan och den vanliga inkomstskatten med en nedsättning av skattesatsen med 50 procent, medan det föreskrivs att vanlig inkomstskatt utan nedsättning av skattesatsen skall påföras utländska inkomster av kapital.
2. Den omständigheten att personer som har inkomster av utländskt kapital inte ges angivna möjlighet att välja mellan de två olika formerna för beskattning kan inte rättfärdigas av det förhållandet att inkomsten från bolag som har säte i en annan medlemsstat påförs låg skatt i den staten.
3. Europeiska gemenskapernas domstol är inte behörig att besvara den tredje frågan som ställts av Verwaltungsgerichtshof i beslut av den 27 augusti 2002.