FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

fremsat den 29. januar 2002 [1]

1. Ved kendelse af 2. december 1999 har femte appelkammer ved Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Østrig) (den regionale finansforvaltning for Wien, Niederösterreich og Burgenland, herefter »appelkammeret«) forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF). Appelkammeret har nærmere bestemt spurgt 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.

I — Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelserne

2. De relevante fællesskabsbestemmelser i denne sag er 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 sondrer 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

1 — Originalsprog: italiensk.

eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

[...]

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.«

Den nationale lovgivning

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

4. Hvad angår beskatningen af aktionærer, hvilken er af direkte interesse i denne sag, sondrer den gældende ordning 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 [...]« [2].

a) Beskatningen af indenlandske kapitalindtægter

5. Hvad angår disse indtægter kan de skattepligtige efter den østrigske lovgivning vælge mellem to muligheder: en endelig særskat på 25% eller en almindelig indkomstskat med en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen.

6. I det første tilfælde skal den skattepligtige betale en skat, der udgør 25% af kapitalindtægten, der på grund af skattens endelige karakter ikke pålægges indkomstskat.

Kapitalindtægterne medtages derfor ikke ved beregningen af den indtægt, der kan beskattes med denne sidstnævnte skat, med den sandsynlige følge, at den gældende skattesats, hvis størrelse afhænger af indtægtsniveauet, nedsættes. Den endelige skat opkræves i princippet gennem kildebeskat-

2 — Einkommensteuergesetz' § 93, stk. 2 (den østrigske lov om indkomstskat, herefter »EStG«, BGBl 1988/400), i den affattelse, der var gældende i 1997.

ning (dvs. ved selskabsskatten)[3]. I visse tilfælde, hvor der ikke kan foretages denne beskatning, er det imidlertid bestemt, at skatten opkræves som »et beløb svarende til kapitalindtægtsskatten, der betales frivilligt ved kuponudbetalingen«[4].

7. Hvis den skattepligtige beslutter sig ikke at gøre brug af den endelige særskat, finder den almindelige indkomstskat anvendelse med en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen[5]. I dette tilfælde medtages kapitalindtægterne ved beregningen af den samlede skattepligtige indkomst med en sandsynlig forhøjelse af den skattesats, der anvendes på den samlede indkomst. Som kompensation herfor drager kapitalindtægten imidlertid fordel af nedsættelsen af den således fastsatte sats til halvdelen.

8. Det skal med henblik på at skabe klarhed også bemærkes, at det ikke er muligt umiddelbart at fastslå, hvilken af de to ovenfor beskrevne beskatningsordninger der konkret er den mest fordelagtige for den skattepligtige. Selv om det er korrekt, at den anden ordning fører til en beskatning af kapitalindtægterne, der er lavere eller højst den samme som den endelige skat (under hensyn til, at den højeste skattesats i Østrig er 50%), er det også korrekt, at denne ordning kan medføre en forhøjelse af den skattesats, der finder anvendelse på den skattepligtiges øvrige indkomst. Dette gælder, i det omfang — således som det allerede er fremgået — den anden ordning indebærer, at kapitalindtægter medtages ved beregningen af den samlede skattepligtige indkomst med en sandsynlig forhøjelse af den skattesats, der anvendes på den samlede indkomst, hvilket er en forskel i forhold til den endelige beskatning.

b) Beskatning af udenlandske kapitalindtægter

9. Den ordning, som jeg netop har beskrevet, finder som præciseret alene anvendelse på indenlandske kapitalindtægter, mens indtægter, der stammer fra kapitalandele i udenlandske selskaber, pålægges almindelig indkomstskat. Dette indebærer, at indtægterne medtages ved beregningen af den samlede skattepligtige indkomst med en sandsynlig forhøjelse af den skattesats, der finder anvendelse, og de bliver ofte pålagt indkomstskat (der, som det er fremgået, kan være op til 50% i Østrig), uden at der kan drages fordel af nogen 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 gældende sats til halvdelen.

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

10. Walter Schmid bor i Østrig. I 1997 bestod hans indkomst i det væsentlige af

3 — EStG's § 93, stk. 1.
4 — EStG's § 97, stk. 2.
5 — EStG's § 37.

udbytte fra selskaber med hjemsted i Tyskland, herunder navnlig fra selskabet MAN AG.

11. Skatteforvaltningen beregnede den skattesats, der blev anvendt på Walter Schmids indkomst dette år, på grundlag af den samlede indkomst af østrigsk oprindelse, kapitalindtægterne og de indtægter, der stammede fra udlandet. Efter fradrag blev skattesatsen fastsat til 27,17%, og de samlede indtægter fra tyske aktier blev også pålagt denne sats.

12. Den 3. december 1998 klagede Walter Schmid over sin slutopgørelse for 1997, idet han navnlig anførte, at udbyttet fra de almindelige aktier i MAN AG skulle have været pålagt en skattesats, der var nedsat til halvdelen.

13. Appelkammeret fandt ved behandlingen af denne sag, at der var alvorlig tvivl om den nationale lovgivnings forenelighed med fællesskabsretten, idet appelkammeret anførte, at den forskellige behandling af indenlandske kapitalindtægter i forhold til udenlandske kapitalindtægter kunne udgøre en hindring for den frie bevægelighed for kapital, der er garanteret i traktaten. Ved kendelse af 2. december 1999 udsatte appelkammeret sagen og forelagde 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 en bestemmelse som den, der er fastsat i § 97 i Einkommensteuergesetz 1988, BGBl 1988/400, i den affattelse, der er offentliggjort i BGBl 1996/797 [i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1, litra c), i Endbesteuerungsgesetz, BGBl 1993/11], hvorefter endelig beskatning af udbytte, renter og andre indtægter af udenlandske aktier er udelukket, og den skattesats, der gælder for indenlandske aktier, dermed udgør 25%, mens skattesatsen for udenlandske aktier kan udgøre op til 50%?

2) 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, sammenholdt med artikel 58, stk. 1, litra a) og b), og stk. 3, EF], til hinder for en bestemmelse som den,der er fastsat i § 37, stk. 1 og 4, i Einkommensteuergesetz 1988, BGBl 1988/400, hvorefter overskudsandele af enhver art på grundlag af kapitalandele i indenlandske kapitalselskaber i form af selskabsandele beskattes med

en sats, der er nedsat til halvdelen af den gennemsnitsskattesats, der gælder for den samlede indkomst, mens der for overskudsandele af enhver art på grundlag af kapitalandele i kapitalselskaber med hjemsted og ledelse i en anden medlemsstat eller i et tredjeland ikke kan opnås en sådan nedsættelse?«

III — Retlig vurdering

Formaliteten

Parternes argumenter

14. Under de efterfølgende retsforhandlinger for Domstolen har Republikken Østrig, Den Franske Republik og Kommissionen indgivet indlæg. De to førstnævnte indlæg går ud på, at den nationale lovgivning er forenelig med de relevante fællesskabsbestemmelser, mens Kommissionen derimod er af den opfattelse, at den pågældende lovgivning er i strid med traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for kapital.

15. Domstolen stillede ved skrivelse af 5. juni 2001 appelkammeret spørgsmål i medfør af procesreglementets artikel 104, stk. 5, med henblik på at opnå visse afklaringer og præciseringer vedrørende den komplekse nationale lovgivning om beskatning af kapitalindtægter. Appelkammeret svarede Domstolen ved skrivelse af 27. juni 2001, idet det gav detaljerede oplysninger, der gjorde det muligt med større præcision at forstå det tidligere sammenfattede retsgrundlag.

16. Inden de præjudicielle spørgsmål behandles i realiteten, må det afgøres, om appelkammeret er en ret som omhandlet i artikel 234 EF, og om Domstolen dermed har kompetence til at udtale sig om de præjudicielle spørgsmål. Både den østrigske regering og Kommissionen har nemlig udtrykt tvivl i denne retning, men begge parter har dog endelig konkluderet, at appelkammeret er en ret. Appelkammeret selv er dog opmærksom på problemet, da det i forelæggelseskendelsen nøje har angivet årsagerne til, at det efter egen opfattelse skal anerkendes som en ret i henhold til artikel 234 EF.

17. Jeg skal i øvrigt bemærke, at den udtrykte tvivl ikke vedrører alle de elementer, som Domstolen sædvanligvis tager i betragtning i denne forbindelse. »For at bedømme, om det organ, der forelægger en sag, er en ret efter betydningen i artikel 234 EF — et spørgsmål, som alene skal afgøres på grundlag af fællesskabsretten — tager Domstolen en hel række forhold i betragtning, nemlig om organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender en kon-

tradiktorisk sagsbehandling, træffer afgørelse på grundlag af retsregler samt om det er uafhængigt« [6]. I denne sag vedrører tvivlen imidlertid kun appelkammerets karakter af udenforstående (en betingelse, der i Domstolens praksis tilsyneladende er indeholdt i betingelsen om organets uafhængighed) og retsforhandlingernes kontradiktoriske karakter. Appelkammerets retshjemmel, permanente karakter, obligatoriske karakter som retsinstans og det forhold, at det anvender retsregler, er nemlig ikke bestridt. Jeg skal derfor herefter kun efterprøve, om appelkammeret også opfylder disse to første betingelser.

18. Hvad angår appelkammerets karakter af udenforstående skyldes tvivlen i denne sag det forhold, at appelkamrene, således som Kommissionen og den østrigske regering har anført, skal træffe afgørelse om afgørelser fra den skatteforvaltning, de selv er en del af. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, er appelkamrene organer under den regionale skatteforvaltning, hvis præsident i princippet også er formand for appelkamrene, medmindre det besluttes at udpege en tjenestemand fra forvaltningen i stedet. Nærmere bestemt er der ved de regionale skatteforvaltninger oprettet appelkommissioner, hvis medlemmer dels er udsendt af erhvervsrepræsentationer, dels udpeget af forbundsfinansministeren eller af præsidenterne for de regionale forvaltninger. Inden for rammerne af disse kommissioner sammensætter præsidenterne for de regionale forvaltninger herefter flere appelkamre, der hver består af fem medlemmer: formanden, en tjenestemand fra skatteforvaltningen og tre medlemmer udsendt af erhvervsrepræsentationer. Ud over denne strukturelle forbindelse med forvaltningen indebærer det forhold, at appelkamrene er sagsøgt i eventuelle tvister for forvaltningsdomstolen vedrørende deres afgørelser, ifølge Kommissionens opfattelse også til, at der kan rejses tvivl om appelkamrenes udenforstående karakter.

19. Uanset disse bemærkninger er det dog Kommissionens opfattelse, at betingelsen om uafhængighed er opfyldt i denne sag, idet:

— en forfatningsbestemmelse (BAO's § 271, stk. 1) bestemmer, at appelkamrenes medlemmer ikke er underlagt nogen instrukser ved udførelsen af deres hverv

— det er bestemt, at de skal aflægge ed på, at de vil træffe upartiske afgørelser (BAO's § 271, stk. 2)

— loven definerer de inhabilitetstilfælde, hvor appelkamrenes medlemmer skal

6 — Dom af 29.11.2001, sag C.17/00, De Coster, Sml. I, s. 9445, præmis 10.

vige deres sæde, og parterne kan gøre indsigelse mod dem

— flertallet af appelkamrenes medlemmer udgøres af medlemmer, der er udsendt af erhvervsrepræsentationer, og ikke af forvaltningens tjenestemænd

— præsidenterne for de regionale skatteforvaltninger kan appellere appelkamrenes afgørelser til forvaltningsdomstolen, hvilket viser, at afgørelserne også kan være til ugunst for forvaltningen.

20. Den østrigske regering har først anført, at der i en del af den østrigske teori er tvivl om appelkamrenes karakter af udenforstående, navnlig af to årsager: For det første på grund af den dobbeltrolle, som præsidenterne for de regionale forvaltninger spiller, idet de foruden at lede disse forvaltninger også medvirker ved sammensætningen af appelkamrene og i princippet indtager formandsposten; for det andet på grund af forskellige funktioner, der udøves af de tjenestemænd, der sidder i appelkamrene, idet disse både udøver hvervet i appelkamrene og den stilling, de har i finansforvaltningen. Disse indvendinger forkastes imidlertid i en anden del af retsteorien i henhold til den praksis, der sædvanligvis følges, hvor dels præsidenterne for de regionale finansforvaltninger ikke direkte påtager sig formandskabet for appelkamrene, og hvor dels de tjenestemænd, der sidder i appelkamrene, ikke medvirker i spørgsmål og sagsbehandling vedrørende forhold, de sædvanligvis beskæftiger sig med i forvaltningen. I lyset af denne praksis og ovennævnte bestemmelser om tjenestemændenes inhabilitet er det den østrigske regerings opfattelse, at det må fastslås, at appelkamrene er en ret efter artikel 234 EF.

21. Det forelæggende organ har fremført samme opfattelse under henvisning til BAO's § 271, stk. 1, hvorefter appelkamrenes medlemmer ikke er underlagt nogen instrukser.

22. Hvad dernæst angår betingelsen om kontradiktorisk sagsbehandling har appelkammeret anført, at der ikke kan rejses tvivl om den kontradiktoriske sagsbehandling for appelkammeret, idet parterne (dvs. de skattepligtige) i vidt omfang har ret til skriftligt at gøre deres synspunkt gældende og at deltage i en eventuel mundtlig forhandling (BAO's § 115, stk. 2, § 161, stk. 3, § 183, stk. 4, § 279 og § 284, stk. 1). Alene Kommissionen har ytret en vis tvivl i denne forbindelse, idet det ikke er bestemt, at skatteforvaltningen deltager i »første instans«. Under hensyn til den kompetence, som præsidenterne for de regionale forvalt-

ninger har til at anfægte appelkamrenes afgørelser, er det imidlertid Kommissionens opfattelse, at det ikke desto mindre kan hævdes, at den pågældende sagsbehandling er kontradiktorisk, navnlig henset til, at ifølge Domstolens praksis er »kravet om en kontradiktorisk sagsbehandling ikke [...] et absolut kriterium« [7].

Bedømmelse

23. For så vidt angår bedømmelsen af spørgsmålet er det min opfattelse, at jeg kan begrænse min undersøgelse til de to omtvistede punkter i denne sag, uden at det er nødvendigt at gennemgå Domstolens øvrige betingelser. Det forekommer mig så meget desto mindre nødvendigt her at indlede en drøftelse af disse betingelser, bedømt hver for sig eller samlet, vedrørende deres egnethed som kriterier til kvalificering af de forelæggende organers art.

24. Jeg skal begynde med betingelsen om kontradiktion og først bemærke, at den af Kommissionen ytrede tvivl ikke forekommer berettiget. Det er nemlig min opfattelse, at den undersøgte sagsbehandlings kontradiktoriske karakter er tilstrækkeligt garanteret gennem den vide mulighed, de skattepligtige, der anfægter finansforvaltningens afgørelser, har for at gøre deres synspunkt gældende for appelkamrene. Det forhold, at skatteforvaltningen ikke formelt er repræsenteret under sagsbehandlingen ved et af sine organer, kan imidlertid så meget desto mere rejse tvivl, således som det er fremgået, om afgørelsesorganets reelle udenforstående karakter, men forekommer mig ikke tilstrækkeligt til at udelukke, at dets sagsbehandling er kontradiktorisk.

25. Spørgsmålet om appelkamrenes udenforstående karakter, dvs. det forhold, om de reelt kan anses for en tredjepart dels i forhold til de skattepligtige, der klager, dels i forhold til den finansforvaltning, der har truffet de anfægtede afgørelser, er derimod mere komplekst og omtvistet.

26. Jeg skal herved bemærke, at Domstolen i visse domme udtrykkeligt og særskilt har anset de forelæggende organers udenforstående karakter for en nødvendig betingelse for at anerkende dem som en ret efter artikel 234 EF, og navnlig i sager, hvor disse organer er tilknyttet den forvaltning, der har truffet de afgørelser, der anfægtes for organet [8]. Domstolen præciserede således klart i Corbiau-dommen, at »begrebet 'ret' har fællesskabsretlig karakter, og at der efter dets indhold derved kun kan

7 — Dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 37. Kommissionen har herved også henvist til dom af 17.9.1997, sag C-54/96, Dorsch Consult, Sml. I, s. 4961, præmis 31.

8 — Domstolen har dog ikke specifikt behandlet dette spørgsmål i de tilfælde, hvor forelæggelseskendelsen stammer fra administrative organer, hvis uafhængighed ligeledes er omtvistet, og som ikke er en del af de forvaltninger, der er ansvarlige for de anfægtede afgørelser (jf. f.eks. Dorsch Consult-dommen, og dom af 4.2.1999, sag C-103/97, Köllensperger, Sml. I, s. 551).

forstås en myndighed, der er udenforstående i forhold til den myndighed, som har truffet den afgørelse, der er genstand for sagsanlægget« [9]. I denne sag blev det navnlig udelukket, at directeur des contributions directes et des accises i Storhertugdømmet Luxembourg havde status som udenforstående, i det omfang han »som chef for denne myndighed har [...] en *åbenbar organisatorisk forbindelse* med den tjenestegren, der har foretaget den anfægtede skatteansættelse, som den til ham indgivne klage er rettet mod«. Domstolen fandt i øvrigt, at denne konstatering blev underbygget af, »at den nævnte directeur i tilfælde af en sag ved Conseil d'Etat vil være *part i sagen*« [10].

27. På tilsvarende vis fandt Domstolen det i Gabalfrisa-dommen nødvendigt at vurdere, om de spanske Tribunales Económico-Administrativos havde »status som udenforstående i forhold til de tjenestegrene, der har truffet den påklagede afgørelse, og havde den uafhængighed, der er nødvendig for at kunne betragtes som en ret i traktatens artikel 177's forstand« [11]. I denne sag blev spørgsmålet navnlig stillet, således som det blev understreget af generaladvokat Saggio i forslaget til afgørelse, idet »Tribunal Económico-Administrativo — hvilket den spanske regering har erkendt — ikke henhører under justitsforvaltningen, men organisatorisk er henlagt under Økonomi- og Finansministeriet (Ministerio de Economía y Hacienda). Det er på sin plads at minde om, at det er denne myndighed, hvis afgørelse er påklaget for Tribunal af skatteborgerne« [12]. Denne organisatoriske forbindelse med Finansministeriet var imidlertid ikke tilstrækkelig til, at Domstolen ville udelukke det forelæggende organs udenforstående karakter, idet den spanske lovgivning »indeholder garantier for en funktionel adskillelse mellem [...] skatte- og afgiftsmyndighedernes tjenestegrene, som varetager forvaltningen, opkrævningen og fastsættelsen, og [...] Tribunales Económico-Administrativos, som træffer afgørelse vedrørende klager, der indbringes vedrørende de nævnte tjenestegrenes afgørelser, uden at modtage nogen form for instruks fra skatte- og afgiftsmyndighederne«. Domstolen tillagde det dermed i denne dom ikke så stor betydning, at det forelæggende organ og de tjenestegrene, der havde truffet den anfægtede afgørelse, var del af den samme forvaltning, men lagde snarere vægt på, at der var garanteret en klar funktionel adskillelse mellem dem [13].

28. På denne baggrund forekommer det mig klart, uden at det er nødvendigt at tage stilling til den reelle sammenhæng mellem de nævnte domme samt muligheden for at

9 — Dom af 30.3.1993, sag C-24/92, Corbiau, Sml. I, s. 1277, præmis 15.

10 — Corbiau-dommen, præmis 16. Mine fremhævelser.

11 — Gabalfrisa-dommen, præmis 40.

12 — Forslaget til afgørelse, punkt 16.

13 — Jeg skal bemærke, at i denne sag betød den *funktionelle adskillelse* i den spanske skatteforvaltning, at medlemmerne af Tribunales Económico-Administrativos ikke samtidigt kunne varetage opgaver i »skatte- og afgiftsmyndighedernes tjenestegrene, som varetager forvaltningen, opkrævningen og fastsættelsen«. Det forekommer mig vedrørende dette forhold ligeledes hensigtsmæssigt at understrege, at Domstolen i De Coster-dommen anerkendte, at Collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale var uafhængig og upartisk, bl.a. idet medlemmer af en kommunalbestyrelse og medarbejdere i den kommunale forvaltning ikke kan være medlemmer af dette organ (dommens præmis 19).

anvende en mindre streng fremgangsmåde end den i Gabalfrisa-dommen, hvilket i øvrigt er blevet foreslået [14], at appelkamrene i henhold til de kriterier, der blev anvendt i de to ovennævnte domme, under alle omstændigheder ikke befinder sig i en udenforstående situation.

29. Jeg skal herved først bemærke, at appelkamrene er organer omfattet af den regionale skatteforvaltning, dvs. den forvaltning, der har kompetence til at træffe de afgørelser, appelkamrene skal bedømme. Som den østrigske regering i øvrigt har understreget, er denne strukturelle forbindelse med skatteforvaltningen endvidere underbygget:

i) af den særlige rolle, der er tildelt præsidenterne for de regionale forvaltninger, som — så meget desto mere på grund af, at de er chef for disse dele af forvaltningen — også påtager sig formandskabet for appelkamrene og deltager i deres oprettelse ved skønsmæssigt at vælge de medlemmer af appelkommissionerne, som hvert kammer skal bestå af [15]

ii) af det forhold, at det andet medlem af appelkamrene, der kommer fra skatteforvaltningen, også normalt fortsætter med at udøve sit arbejde for denne forvaltning.

30. I denne sag er der ikke alene en *»åbenbar organisatorisk forbindelse«* med skatteforvaltningen, hvilket i Corbiau-dommen førte til, at directeur des contributions ikke blev tillagt karakter af en ret, men der er for de af appelkamrenes medlemmer, der er udpeget af skatteforvaltningen (herunder formanden), heller ikke fastsat nogen form for *»funktionel adskillelse«*, som i henhold til Gabalfrisa-dommen under alle omstændigheder kunne garantere afgørelsesorganets udenforstående karakter. Disse principielle indvendinger ændres i øvrigt heller ikke af den praksis, der er påberåbt af den østrigske regering, hvorefter dels præsidenterne for de regionale skatteforvaltninger ikke direkte påtager sig formandskabet i appelkamrene, og hvorefter dels de tjenestemænd, som appelkamrene består af, ikke medvirker i de spørgsmål og den sagsbehandling, som de sædvanligvis beskæftiger sig med i finansforvaltningen. Det er nemlig klart, at de forelæggende organers karakter af en ret skal bedømmes på grundlag af gældende lovgivning i medlemsstaterne og ikke blot på grundlag af national praksis, der frit kan ændres af de berørte parter, og som vanskeligt kan efterprøves af Domstolen.

31. Det forhold, at appelkamrene ikke har karakter af udenforstående i forhold til de

14 — Jeg skal herved blot nævne, at de kriterier, der blev fulgt i Gabalfrisa-dommen, er blevet åbent og eftertrykkeligt kritiseret af generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i forslag til afgørelse af 28.6.2001 i De Coster-sagen, punkt 26 til 28.

15 — Præsidenterne for de regionale forvaltninger kan skønsmæssigt sammensætte appelkamrene ved frit at vælge medlemmerne blandt de mange medlemmer af appelkommissionerne, hvorved de alene skal overholde det fastsatte forhold mellem tjenestemænd fra skatteforvaltningen og medlemmer udsendt af erhvervsrepræsentationer. Den skønsmæssige beføjelse, som præsidenterne for de regionale forvaltninger har, forekommer endvidere særlig vid på grund af, at appelkamrene tilsyneladende ikke er sammensat for en bestemt tidsperiode, men sammensættes ad hoc med henblik på de forskellige sager.

tjenestegrene i skatteforvaltningen, der har truffet de anfægtede afgørelser, forekommer mig endvidere underbygget af to andre forhold. For det første af det forhold, at disse tjenestegrene ikke er part i sagsbehandlingen for appelkamrene, hvori det udelukkende er de skattepligtige, der anfægter skatteforvaltningens afgørelser, der deltager. Den manglende deltagelse i sagsbehandlingen af de tjenestegrene, der er ansvarlige for den anfægtede afgørelse, modsiger nemlig den opfattelse, at appelkamrene befinder sig i en situation som udenforstående i forhold til de to parter i sagen, men synes derimod at forudsætte, at det inden for disse rammer er appelkamrene selv, der forsvarer forvaltningens interesser. For det andet forekommer det anførte mig også at blive underbygget af det forhold, der er fremhævet af Kommissionen, at appelkamrene deltager som sagsøgt i eventuelle tvister for forvaltningsdomstolen vedrørende deres afgørelser. Muligheden for at forsvare appelkammerets afgørelse for en administrativ ret og det forhold, at appelkammeret er sagsøgt i den pågældende sag, forekommer mig at være vanskeligt foreneligt med en status som en udenforstående, der skal karakterisere en ret. Dette fremgår i øvrigt klart af Corbiaudommen, hvori det blev præciseret, at den omstændighed, at directeur des contributions ikke var udenforstående, blev »underbygge[t] [...] af, at nævnte directeur i tilfælde af en sag ved Conseil d'État vil være part i sagen« [16].

32. Disse to anførte forhold fører efter min opfattelse til at antage, at sagsbehandlingen for appelkamrene reelt blot udgør en administrativ klagemulighed, hvorved de skattepligtige kan få foretaget en efterprøvelse af skatteforvaltningens afgørelser ved organer, der er oprettet til dette formål inden for denne forvaltning (hvor også eksterne personer tager del), og som er givet en særlig uafhængig status. Jeg skal endvidere bemærke, at når der ikke foreligger en klar funktionel adskillelse i forhold til de tjenestegrene, som de anfægtede afgørelser stammer fra, er det forhold, at medlemmerne af disse administrative organer ikke er underlagt deres overordnedes kontrol og instrukser, ikke i sig selv tilstrækkeligt til at sikre, at de pågældende organer har karakter af udenforstående [17].

33. I lyset af disse betragtninger er der derfor min opfattelse, at appelkamrene ikke har karakter af udenforstående dels i forhold til de skattepligtige, der anlægger sag, dels i forhold til den skatteforvaltning, der har truffet de anfægtede afgørelser. Det følger heraf, at det ikke kan anerkendes, at de er en ret efter artikel 234 EF, og at Domstolen derfor ikke har kompetence til at udtale sig om de forelagte præjudicielle spørgsmål. Det er næsten unødvendigt at understrege, at denne konklusion under alle omstændigheder ikke på nogen måde kan risikere at skade den ensartede anvendelse

16 — Præmis 16.

17 — Det er herved interessant at bemærke, at generaladvokat Darmon i forslaget til afgørelse i Corbiau-sagen var af den opfattelse, at directeur des contributions ikke var udenforstående, selv om der for Domstolen var redegjort for, at ved udførelsen af den »opgave at afgøre en tvist mellem den administration, han er chef for, og en skatteyder, som bestrider den afgørelse, en af hans tjenestegrene har truffet«, var han »helt uafhængig af såvel sin minister som den administration, han er chef for« (punkt 29).

af fællesskabsretten, idet appelkamrenes afgørelser kan indbringes for forvaltningsdomstolen, hvis karakter af en ret i henhold til artikel 234 EF der ikke hersker tvivl om.

Realiteten

34. På baggrund af de konklusioner, jeg er nået til vedrørende denne præjudicielle forelæggelses formalitet, skal jeg udelukkende behandle de for Domstolen forelagte spørgsmål subsidiært.

35. Jeg skal herved bemærke, at appelkammeret med det første spørgsmål nærmere bestemt har spurgt, om det er foreneligt med fællesskabsretten, navnlig med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital, at en national lovgivning bestemmer, at der udelukkende på indenlandske kapitalindtægter kan anvendes en endelig særskat som tidligere beskrevet. Med det andet spørgsmål spørges Domstolen derimod om, hvorvidt en national lovgivning, hvorefter det udelukkende er indenlandske kapitalindtægter, der ved anvendelse af den almindelige indkomstskat kan drage fordel af en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen, er forenelig med fællesskabsretten.

36. Da de beskatningsordninger, som de to spørgsmål vedrører, frit kan vælges af (alene) modtagerne af indenlandske kapitalindtægter, således som det er fremgået, er det min opfattelse, at der må foretages en samlet behandling af de to ordninger, således at den undersøgte ordnings forenelighed med fællesskabsretten kan bedømmes som en helhed. Det er nærmere bestemt min opfattelse, at det må afgøres, hvorvidt det er i overensstemmelse med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital, at personer, der har indenlandske kapitalindtægter, har mulighed for at vælge den ene eller den anden af de to ovenfor beskrevne ordninger, mens udenlandske kapitalindtægter udelukkende pålægges almindelig indkomstskat uden en nedsættelse af skattesatsen.

37. Jeg skal med henblik herpå først fastslå, om en ordning af denne art kan medføre en restriktion for kapitalbevægelserne i henhold til traktatens artikel 73 B, og dernæst i bekræftende fald bedømme, om denne ordning kan være berettiget i henhold til artikel 73 D.

Den omstridte ordnings restriktive karakter

38. Hvad angår det første forhold skal jeg først og fremmest bemærke, at »[d]et udgør restriktioner for kapitalbevægelser i [artikel 73 B's] forstand, at en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde

medlemsstatens borgere [...] fra at foretage investeringer i andre medlemsstater« [18]. Domstolen har 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« [19]. 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« [20].

39. Efter denne præcisering af begrebet »restriktioner for kapitalbevægelser« i artikel 73 B forekommer det mig klart, at der er tale om en sådan restriktion i en ordning som den i denne sag omhandlede, der for indenlandske kapitalindtægter giver mulighed for at vælge mellem endelig skat med en 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.

40. Det forhold, at den pågældende østrigske ordning behandler indenlandske kapitalindtægter mere fordelagtigt end udenlandske kapitalindtægter forekommer i øvrigt særlig klart i det tilfælde, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen.

41. Walter Schmids kapitalindtægter fra tyske selskaber blev nemlig medtaget i hans skattepligtige indkomst og pålagt alminde-

18 — 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.

19 — Dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 36.

20 — Verkooijen-dommen, præmis 34 og 35.

lig indkomstskat med en sats på 27,17% uden nogen nedsættelse. Hvis de samme indtægter derimod var blevet udloddet af et østrigsk selskab, ville Walter Schmid have kunnet vælge mellem følgende muligheder: i) indtægterne blev pålagt endelig skat med den virkning, at de ikke blev medtaget i den skattepligtige indkomst (hvilket ville have medført en nedsættelse af den skattesats, der anvendes på anden indkomst) og blev pålagt en skattesats på 25%, og ii) de pågældende indtægter blev pålagt almindelig indkomstskat med en nedsættelse af skattesatsen til halvdelen. Der er dermed ikke tvivl om, at de kapitalindtægter, som Walter Schmid modtog fra tyske selskab, i Østrig er blevet behandlet mindre fordelagtigt end samme indtægter, hvis de var blevet udloddet af østrigske selskaber.

42. Disse betragtninger leder mig således til at tro, at den anfægtede ordning indebærer en restriktion for kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i traktatens artikel 73 B, idet den forbeholder indenlandske kapitalindtægter en skattemæssigt gunstigere ordning i forhold til udenlandske kapitalindtægter.

Muligheden for, at den pågældende ordning er berettiget i henhold til artikel 73 D

43. Det forhold, at en national ordning af denne type indebærer en restriktion for kapitalbevægelser i henhold til traktatens artikel 73 B medfører dog ikke nødvendigvis, således som det er fremgået, at ordningen er uforenelig med bestemmelserne om den frie bevægelighed for kapital. Jeg skal igen erindre om, at i henhold til 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 sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til [...] det sted, hvor deres kapital er investeret« eller »at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter« [21].

44. Jeg skal herved først bemærke, at denne bestemmelse, der er en undtagelse til det grundlæggende princip om den frie bevægelighed for kapital [22], 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« (traktatens artikel 73 D, stk. 3). Det følger heraf, at de restriktioner, der skyldes en ordning af samme type som den her undersøgte, kun kan tillades i henhold til artikel 73 D, stk. 1, hvis den forskellige

21 — Artikel 73 D, stk. 1, litra a) og b).

22 — Dom af 14.3.2000, sag C-54/99, Eglise de scientologie og Scientology International, Sml. I, s. 1335, præmis 17.

behandling af indenlandske kapitalindtægter og udenlandske kapitalindtægter er objektivt berettiget på grund af den forskellige situation eller af tvingende almene hensyn [23]. 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« [24]. 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« [25].

45. For at fastslå, om de restriktioner for den frie bevægelighed for kapital, der skyldes den pågældende skatteordning, kan tillades i henhold til 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 den østrigske og den franske regering har anført, og dermed ikke indebærer vilkårlig forskelsbehandling eller skjulte begrænsninger af den frie bevægelighed for kapital.

46. Republikken Østrig har herved for det første anført, at den endelige skat kun er fastsat for indtægter fra indenlandske selskaber, idet den nødvendigvis forudsætter en skattepligtig, der i henhold til østrigsk ret kan pålægges kildeskat. Da der ikke kan pålægges en tilsvarende forpligtelse i tilfælde af kapitalindtægter fra selskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater, vil det være teknisk umuligt at anvende den endelige skat i sådanne tilfælde.

47. Denne argumentation forekommer mig imidlertid ikke overbevisende. Selv om det er korrekt, at det er nødvendigt for, at der kan pålægges kildeskat i Østrig, at der findes en 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 kan fastsættes forskellige tekniske metoder, der efter deres art kan anvendes problemfrit også på indtægter, der stammer fra udenlandske selskaber.

23 — Det er efter min opfattelse således, at Verkooijen-dommen skal forstås. Der blev i dommen, for så vidt angår artikel 73 D, stk. 1, litra a), henvist til Domstolens praksis, hvorefter »allerede inden [denne bestemmelse] trådte i kraft, kunne nationale skattelovsbestemmelser 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).

24 — Dommen af 26.9.2000, Kommissionen mod Belgien, præmis 41.

25 — Dom af 14.12.1995, forenede sager C-163/93, C-165/94 og C-250/94, Sanz de Lera m.fl., Sml. I, s. 4821, præmis 23.

48. Som det i øvrigt er understreget af Kommissionen, 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« [26]. 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.

49. Hvad for det andet angår nedsættelsen af skattesatsen til halvdelen i tilfælde af, at de indenlandske kapitalindtægter pålægges almindelig indkomstskat, har den østrigske og den franske regering anført, at denne nedsættelse er nødvendig for at garantere sammenhængen i den nationale skatteordning, og at dette formål i henhold til Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [27], kan »berettige forskrifter, der begrænsede de grundlæggende friheder« [28]. Den anfægtede ordning er navnlig berettiget på grund af, at det overskud, som opnås af selskaber med hjemsted i Østrig, allerede er pålagt en skat 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.

50. Kommissionen er derimod af en anden opfattelse og anser den forskellige behandling af udbytte alt efter, om det stammer fra indenlandske eller udenlandske selskaber, for uberettiget. Kommissionen har navnlig understreget, at den anfægtede ordning ikke kan være berettiget for at sikre sammenhængen i den nationale skatteordning med henblik på at undgå en form for dobbelt beskatning (i økonomisk forstand), idet selskabsskatten og kapitalindtægtsskatten vedrører to forskellige personer.

51. Det er 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 forsikringsselskaber til opfyldelse af kontrakter om alderspensionsforsikringer og forsikringer mod risikoen for dødsfald, hvilket skulle bevares for at sikre sammenhængen i den pågældende beskatningsordning« [29]. 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« [30]. Det er derfor ikke min opfattelse,

26 — EStG's § 97, stk. 2.
27 — Dommene nævnt i fodnote 23.
28 — Verkooijen-dommen, præmis 56.
29 — Verkooijen-dommen, præmis 57. Min fremhævelse.
30 — Dommens præmis 58.

hvilket stammer overens med Domstolens udtalelse i denne dom, at de restriktioner for den frie bevægelighed for kapital, der skyldes den pågældende ordning, kan være berettiget i behovet for at sikre sammenhængen i den nationale skatteordning.

52. For det tredje er Republikken Østrig af den opfattelse, at den pågældende ordning kan være berettiget i det forhold, at det alene er udenlandske kapitalindtægter, der kan drage fordel af fradraget for »erhvervsomkostninger«, der således ikke medregnes ved fastsættelsen af den samlede skattepligtige indkomst.

53. Dette argument kan imidlertid let imødegås i lyset af Verkooijen-dommen. Domstolen fandt det nemlig tilstrækkeligt for at imødegå et tilsvarende argument fra Nederlandenes side »om en eventuel skattemæssig fordel for skatteydere, der i [denne medlemsstat] modtager udbytte fra selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat«, at anføre, at »det fremgår af fast retspraksis, at en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ikke kan være berettiget på grund af, at der findes andre skattemæssige fordele, selv om sådanne fordele skulle findes« [31].

54. Den franske regering har 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 bopælslandet ikke effektivt kontrollere det overskud, som disse selskaber opnåede. Den pågældende ordning kan derfor være berettiget i henhold til traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), hvorefter bestemmelserne i 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«.

55. Denne argumentation er dog efter min opfattelse ubegrundet. Det er nemlig klart, at den pågældende ordning 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.

56. Det følger derfor af det anførte, at de af den østrigske og den franske regering påberåbte forhold ikke i henhold til traktatens artikel 73 D, stk. 1, kan berettige de

31 — Dommens præmis 61.

restriktioner for den frie bevægelighed for kapital, der skyldes den pågældende skatteordning. Jeg skal således konkludere, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, er til hinder for, at 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.

Forslag til afgørelse

57. På grundlag af disse betragtninger foreslår jeg derfor Domstolen at fastslå, at den ikke har kompetence til at udtale sig om de af appelkammeret stillede præjudicielle spørgsmål. Såfremt Domstolen imidlertid finder sig kompetent, foreslår jeg, at spørgsmålene besvares på følgende måde:

»EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF) er til hinder for en ordning af den type, der er omhandlet i § 37 og § 97 i EStG af 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. Denne ordning kan ikke begrundes efter EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1 (nu artikel 58, stk. 1, EF).«