FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 20. maj 1999 *

1. Verwaltungsgerichtshof (Østrig) har anmodet Domstolen om en afklaring af betydningen og rækkevidden af EF-traktatens artikel 73 B ff. (nu artikel 56 EF ff.) og visse bestemmelser i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (herefter »direktiv 88/361« eller »direktivet«) [1]. Verwaltungsgerichtshof ønsker herved oplyst, om nationale bestemmelser, hvorefter de nationale skattemyndigheder har ret til at opkræve en afgift på 0,8% af værdien af et lån, som en i den pågældende medlemsstat hjemmehørende låntager optager hos en långiver, som ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, er forenelige med de ovennævnte fællesskabsbestemmelser.

Relevante retsregler

Relevante fællesskabsbestemmelser

2. Traktatens artikel 73 B ff., som trådte i kraft den 1. januar 1994, gennemførte frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og mellem medlemsstaterne og tredjelande.

3. Traktatens artikel 73 B, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

4. Imidlertid bestemmes det i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b) [nu artikel 58, stk. 1, litra b), EF), at:

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

...

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

* Originalsprog: fransk.

1 — EFT L 178, s. 5.

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.«

5. Disse procedurer og foranstaltninger må dog i henhold til artikel 73 D, stk. 3, »ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital ... som defineret i artikel 73 B«.

6. Domstolen har i dom af 14. december 1995, Sanz de Lera m.fl., fastslået, at: »Bestemmelserne i traktatens artikel 73 B, stk. 1, sammenholdt med ... artikel 73 D, stk. 1, litra b), kan påberåbes ved de nationale retsinstanser og medføre, at herimod stridende nationale retsforskrifter ikke må bringes i anvendelse« [2].

7. Direktivet — som i høj grad er inspireret af traktaten — har ligeledes til formål at gennemføre en fuldstændig liberalisering af kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne, som i medfør af direktivets artikel 1 pålægges at ophæve restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne.

8. I direktivets artikel 4 præciseres det bl.a., at medlemsstaterne »kan træffe de foranstaltninger, som er tvingende nødvendige for at imødegå overtrædelser af deres love og forskrifter, især på skatteområdet eller inden for tilsynet med penge- og finansieringsinstitutter, og at de af administrative eller statistiske hensyn kan fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser« (stk. 1), og at: »Iværksættelsen af sådanne foranstaltninger og procedurer ikke [må] resultere i, at kapitalbevægelser, der foretages i overensstemmelse med fællesskabsretlige bestemmelser, forhindres« (stk. 2).

9. I henhold til kategori VIII i bilag I til direktivet anses lån og kreditter ydet af valutaindlændinge til valutaudlændinge for at være kapitalbevægelser.

Relevante østrigske bestemmelser

10. I den østrigske lov om afgifter (Gebührengesetz, herefter »GebG«) [3] er det fastsat, at retshandler er afgiftspligtige, »såfremt der oprettes et dokument herom, medmindre andet er bestemt i nærværende lov« (GebG's § 15, stk. 1).

2 — Forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sml. I, s. 4821, punkt 2 i domskonklusionen.

3 — BGBl 1957, nr. 267, med senere ændringer, som offentliggjort i BGBl 818/1993.

11. I GebG's § 16 sondres der mellem, om dokumentet er oprettet i udlandet eller i Østrig.

12. Såfremt dokumentet er oprettet i Østrig, indtræder afgiftspligten i henhold til GebG's § 16, stk. 1, enten på tidspunktet for de to parters underskrivelse af dokumentet eller på det tidspunkt, hvor den part, der som den eneste skal underskrive dokumentet, udleverer eller fremsender dette.

13. Er der derimod tale om dokumenter oprettet i udlandet, indtræder afgiftspligten først ved opfyldelsen af visse betingelser, hvorved det godtgøres, at der er en tilknytning til Østrig. Er kontrahenterne begge hjemmehørende i Østrig og har kontraktens genstand tilknytning til Østrig[4], indtræder afgiftspligten på tidspunktet for indgåelsen af kontrakten i udlandet (GebG's § 16, stk. 2, nr. 1). Er en af parterne eller begge parter[5] ikke hjemmehørende i Østrig, indtræder afgiftspligten på det tidspunkt, hvor dokumentet bringes til Østrig (GebG's § 16, stk. 2, nr. 2). Når dokumentet er oprettet i udlandet, indtræder afgiftspligten kort sagt kun under opfyldelse af visse betingelser.

4 — Dette er tilfældet, hvis lånet skal sikre finansieringen af et projekt, som skal udføres i Østrig, eller hvis låntageren er hjemmehørende i Østrig.

5 — Dette fremgår af den østrigske regerings forklaring under retsmødet.

14. I GebG's § 28, stk. 1, nr. 1, og § 28, stk. 6, er det angivet, at for så vidt angår gensidigt bebyrdende retshandler, hæfter underskriverne af dokumentet solidarisk for betaling af afgiften.

15. Herudover er det i GebG's § 30 fastlagt, at alle parter i en retshandel hæfter for betaling af disse afgifter.

16. Størrelsen af afgifterne er fastsat i GebG's § 33 og varierer alt afhængig af, hvilken dokumenttype der er tale om.

17. I medfør af GebG's § 33, Tarifpost (herefter »TP«) 8, stk. 1, pålægges lånekontrakter en stempelafgift på 0,8% af lånets værdi.

18. I øvrigt bestemmes det i GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, at: »Såfremt der i forbindelse med et lån fra en selskabsdeltager til selskabet eller et lån fra en långiver, der hverken har bopæl, sædvanligt opholdssted, hovedkontor eller hjemsted i indlandet, ikke er oprettet et dokument, der medfører afgiftspligt, betragtes de regnskaber og registre, som debitor i henhold til

afgiftsbestemmelserne skal føre i indlandet, og hvori lånet er opført, som dokument.«

Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

19. Den 20. januar 1995 optog selskabet Sandoz GmbH, med hjemsted i Wien (Østrig) (herefter »Sandoz« eller »sagsøgeren i hovedsagen«), et lån på 220 mio. ATS hos Sandoz Management Services Brüssel SA med hjemsted i Bruxelles (Belgien). Der blev ikke oprettet noget dokument vedrørende lånet, men Sandoz opførte det i sine regnskaber.

20. Den 18. december 1995 blev Sandoz i medfør af GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, anmodet om at betale stempelafgift på 0,8% af lånebeløbet på grundlag af en såkaldt »subsidiær dokumentation« (Ersatzbeurkundung).

21. Sagsøgeren i hovedsagen fik ikke medhold i en klage over denne afgørelse, hvorefter selskabet anlagde sag ved Verwaltungsgerichtshof og har herved bl.a. gjort gældende, at selskabets rettigheder i henhold til de relevante fællesskabsforskrifter, navnlig retten til ikke at blive »pålagt afgifter og skatter i strid med direktiv 88/361 og/eller traktatens artikel 73 B, stk. 1«, var blevet krænket.

22. Sandoz er af den opfattelse, at den måde, hvorpå GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, anvendes af de nationale skattemyndigheder, kan afholde en hjemmehørende låntager fra at rette henvendelse til en ikke-hjemmehørende långiver, og normalt også udenlandsk långiver, med henblik på at indgå en lånekontrakt, hvorom parterne beslutter sig for ikke at oprette et dokument. Indgås der således en lånekontrakt, uden at der oprettes et dokument herom, vil den låntager, som retter henvendelse til en hjemmehørende långiver, ikke være forpligtet til at betale afgiften som omhandlet i GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum. Derfor er stk. 4, første punktum, i den nævnte bestemmelse en hindring for frie kapitalbevægelser mellem ikke-hjemmehørende långivere og hjemmehørende låntagere.

23. Forbundsfinansministeren har (på vegne af den sagsøgte skattemyndighed) gjort gældende, at GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, falder ind under anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelserne i traktatens artikel 73 D, stk. 1. Ifølge forbundsfinansministeren medfører denne nationale bestemmelse ikke en forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende långivere, men skal forhindre fysiske og juridiske personer, som er hjemmehørende i Østrig, i at begå svig. Herved kan de nationale myndigheder løse de vanskeligheder, som de har ved at bevise, at der er oprettet et dokument for lånekontrakten, når transaktionen er foregået i udlandet. Det er således for at sikre en ligebehandling af personer, som er hjemmehørende i Øst-

rig, at begrebet »subsidiær dokumentation« (Ersatzbeurkundung) er blevet indføjet i GebG.

24. Den forelæggende ret har gjort opmærksom på [6], at den østrigske lovgiver begrundede vedtagelsen af den omtvistede nationale bestemmelse som følger:

»Med henblik på at opnå en ensartet beskatning er der desuden foretaget yderligere ændringer i forbindelse med afgiften på låne- og kreditkontrakter:

...

— Opførelsen af et lån (en kredit) i de regnskaber og registre, som debitor skal føre i indlandet, skal ikke kun betragtes som et dokument i forbindelse med selskabsdeltageres lån og kreditter, men også i forbindelse med lån og kreditter, når lån- eller kreditgiver hverken har bopæl, sædvanligt opholdssted, hovedkontor eller hjemsted i indlandet (punkt 77).«

6 — Den danske oversættelse af forelæggelseskendelsen, s. 6.

25. Verwaltungsgerichtshof udleder heraf, at når en hjemmehørende låntager optager et lån hos en hjemmehørende långiver, og der er ikke oprettes et dokument som omhandlet i GebG's § 15, stk. 1, og selv om lånet opføres i regnskaberne, medfører dette ikke en pligt til at betale afgiften. Derimod medfører samme lånekontrakt — under anvendelse af GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum — at der skal svares afgift, når långiver hverken har bopæl, sædvanligt opholdssted, hovedkontor eller hjemsted i indlandet [7].

26. Den forelæggende ret påpeger, at en indgåelse af en lånekontrakt uden oprettelse af et formelt dokument som omhandlet i GebG's § 15, stk. 1, ikke kan betragtes som et misbrug i den østrigske afgiftslovgivnings forstand, og konkluderer herefter, at den omtvistede nationale bestemmelse i GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, ikke synes at være i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b) [8].

27. Verwaltungsgerichtshof understreger [9] i øvrigt, at det i den østrigske juridiske litteratur allerede er blevet gjort gældende, at den omtvistede nationale bestemmelse udgør en begrænsning af frie kapitalbevægelser og en diskriminering af udlændinges

7 — Kendelsen, s. 8.
8 — Sammesteds.
9 — Kendelsen, s. 7.

långivning til indlændinge, som heller ikke kan begrundes med det princip om sammenhæng i beskatningsordningen, der er fastslået i Domstolens domme af 28. januar 1992, Bachmann [10], og Kommissionen mod Belgien [11].

28. Da Verwaltungsgerichtshof således er i tvivl om, hvorvidt den østrigske lovgivers retlige argumenter er berettigede, og afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af, hvorledes visse bestemmelser i EF-traktaten og direktivet skal fortolkes, har den forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er EF-traktatens artikel 73 B, sammenholdt med artikel 73 D (særlig dennes stk. 3), og artikel 1, stk. 1, sammenholdt med artikel 4, i direktiv 88/361/EØF om frie kapitalbevægelser til hinder for en opretholdelse af reglen i § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, i Gebührengesetz 1957 (som affattet i BGBl 818/1993), som bestemmer, at såfremt der i forbindelse med et lån fra en långiver, der hverken har bopæl, sædvanligt opholdssted, hovedkontor eller hjemsted i indlandet, ikke er blevet oprettet et dokument, der medfører afgiftspligt, betragtes de regnskaber og registre, som debitor i henhold til afgiftsbestemmelserne skal føre i indlandet, og hvori lånet er opført, som dokument?

2) Udgør beskatningen af lån (for så vidt som der herved sker en kapitalbevægelse fra en medlemsstat til en anden) i henhold til § 33, TP 8, stk. 1, i Gebührengesetz en vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i traktatens artikel 73 B?«

Besvarelse af spørgsmålene

29. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om traktatens artikel 73 B ff. og bestemmelserne i direktivet er til hinder for en regel, hvorefter der skal svares afgift af grænseoverskridende lånekontrakter, som optages, uden at der oprettes et dokument, og hvorefter der af tilsvarende lånekontrakter indgået mellem fysiske og/eller juridiske personer hjemmehørende i Østrig ikke skal svares afgift. Det andet spørgsmål vedrører mere generelt foreneligheden af beskatningen af grænseoverskridende lånekontrakter, som indgås på samme måde som lånekontrakter mellem fysiske og/eller juridiske personer hjemmehørende i Østrig, med de nævnte traktatbestemmelser. Besvarelsen af dette spørgsmål er en forudsætning for besvarelsen af det første spørgsmål og skal derfor behandles først.

10 — Sag C-204/90, Sml. I, s. 249.
11 — Sag C-300/90, Sml. I, s. 305.

Det andet spørgsmål

30. Den forelæggende ret anmoder Domstolen om en afgørelse af, om artikel 73 B, stk. 1, artikel 73 D, stk. 1, litra b), og artikel 73 D, stk. 3, skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, der pålægger grænseoverskridende lånekontrakter, for hvilke der oprettes et dokument, og lånekontrakter, der indgås på samme måde mellem fysiske og/eller juridiske personer hjemmehørende i Østrig, samme afgift.

31. Det skal understreges, at den pågældende nationale ordning ikke indeholder et forbud for personer, der er hjemmehørende i Østrig, mod at optage lån i udlandet, og heller ikke fastlægger strengere betingelser for optagelse af lån, end hvis de optages i Østrig. En ordning som den i hovedsagen omhandlede fratager imidlertid personer, som er hjemmehørende i Østrig, muligheden for at få en afgiftsfritagelse, som kunne være gældende for lån, der optages i udlandet.

32. Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det først undersøges, om nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede falder ind under det materielle anvendelsesområde for traktatens artikel 73 B, stk. 1, hvori det er bestemt, at »... alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande [er] forbudt«. Skulle jeg finde, at svaret herpå er bekræftende, skal det undersøges, om bestemmelserne er omfattet af de undtagelser fra princippet om frie kapitalbevægelser, som er fastsat i traktatens artikel 73 D, stk. 1. Besvares dette spørgsmål herefter bekræftende, skal det endelig undersøges, om sådanne bestemmelser — selv om de måtte være begrundede — udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 3.

33. Traktaten indeholder ikke en definition af *kapitalbevægelser*. Imidlertid er Domstolen flere gange blevet bedt om at klargøre begrebet, bl.a. i dom af 31. januar 1984, Luisi og Carbone [12]. I denne sag skulle Domstolen navnlig tage stilling til, om en valutaoverførsel af rede penge med henblik på at betale for visse ydelser [13] kunne anses for værende kapitalbevægelser i traktatens forstand. Domstolen besvarede spørgsmålet benægtende og understregede, at: »Det følger af traktatens almindelige system ... at de løbende betalinger er valutaoverførsler, der udgør modydelse i et underliggende forretningsforhold, mens *kapitalbevægelser er finansielle transaktioner, hvis formål først og fremmest er at anbringe eller investere vedkommende beløb, men ikke at betale for en ydelse*« [14].

34. Endvidere har Domstolen navnlig i dom af 16. marts 1999, Trummer og Mayer [15], fastslået, at: »Da EF-traktatens artikel 73 B imidlertid i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361 — og uanset at direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69

12 — Forenede sager 286/82 og 26/83, Sml. s. 377.

13 — I den pågældende sag drejede det sig om at sikre de løbende betalinger af ydelser ydet i forbindelse med studierejser, forretningsrejser, ferierejser og medicinudgifter.

14 — Luisi og Carbone-dommen, præmis 21, min fremhævelse.

15 — Sag C-222/97, Sml. I, s. 1661, præmis 21.

og artikel 70, stk. 1, som i mellemtiden er afløst af EF-traktatens artikel 73 B ff. — bevarer den nomenklatur for kapitalbevægelser, som er indeholdt i direktivets bilag, den vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet kapitalbevægelser, som den havde, før disse bestemmelser trådte i kraft, idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen, ikke er udtømmende« [16].

35. Et lån er imidlertid en finansiel transaktion, hvorved der opnås midler, som normalt skal investeres eller anbringes [17]. I øvrigt fremgår det af kategori VIII, litra B, i bilag I til direktiv 88/361, at lån og kreditter ydet af valutaindlændinge til valutaudlændinge udgør kapitalbevægelser.

36. Lån mellem valutaindlændinge og valutaudlændinge samt kapitalbevægelserne i forbindelse hermed er således blevet liberaliseret.

37. Jeg vil herefter undersøge, om ordningen, hvorved lånekontrakter pålægges en afgift, når de indgås i udlandet, eller når en af parterne er af østrigsk nationalitet, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som fastsat i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

38. Domstolen har tidligere taget stilling til definitionen af begrebet »restriktioner« for kapitalbevægelserne.

39. Domstolen har i dom af 23. februar 1995, Bordessa m.fl. [18], fastslået, at det forhold, at en medlemsstat betinger en valutaudførsel til de øvrige medlemsstater af en forudgående godkendelse, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

40. Domstolen har fastslået det samme hvad angår forudgående anmeldelse af valutaudførsler. Ud fra traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), har den i præmis 27 i Bordessa-dommen udtalt, at »en forudgående anmeldelse [kan] være en tvingende nødvendig foranstaltning, som medlemsstaterne kan træffe ...«, hvorved Domstolen indirekte fastslår, at en sådan foranstaltning er en restriktion i henhold til artikel 73 B, stk. 1.

Det forekommer mig i øvrigt, at selve ordlyden af traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), hvorefter medlemsstaterne »af administrative eller statistiske hensyn

16 — Dette resultat nåede Domstolen allerede frem til i dommen i sagen Sanz de Lera m.fl., præmis 34, og i dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 7.

17 — Forelæggelseskendelsen indeholder ingen oplysninger om grunden til lånet, eller hvortil midlerne skal anvendes.

18 — Forenede sager C-358/93 og C-416/93, Sml. I, s. 361.

[kan] fastlægge procedurer for *anmeldelse af kapitalbevægelser*« [19], bekræfter denne fortolkning.

41. Endvidere har Domstolen i dommen i sagen Svensson og Gustafsson taget stilling til, om en national ordning som den luxembourgske, hvorefter retten til rentetilskud til et lån, som var indgået til finansiering af opførelse, erhvervelse eller forbedring af en bolig, var forbeholdt personer, som havde indgået lånekontrakten med et kreditinstitut, der har tilladelse til at drive virksomhed i Luxembourg, udgør en restriktion for frie kapitalbevægelser som fastsat i EØF-traktatens artikel 67 (efter ændring nu artikel 67 EF, der er ophævet ved Amsterdam-traktaten) [20]. Generaladvokat Elmer foreslog Domstolen at fastslå, at nationale bestemmelser ikke kan anses for at udgøre en restriktion for frie kapitalbevægelser, når de »ikke i sig selv [indebærer] nogen *hindring for eller besværliggørelse af* grænseoverskridende transaktioner med den kapital, der udbetales som følge af låneoptagelsen« [21]. Dog konstaterede generaladvokaten, at den pågældende nationale ordning ikke indeholdt et forbud for valutaindlændinge mod at indgå lånekontrakter i udlandet og heller ikke fastsatte andre betingelser herfor, end hvad der gjaldt for lånekontrakter, som var indgået i Luxembourg. Han konstaterede blot, at: »Det væsentlige ved den nationale tilskudsordning ... *er ... at ordningen gør det økonomisk mindre attraktivt at optage* lånet i et pengeinstitut, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat, og således foretage grænseoverskridende udveksling af tjenesteydelser i form af lån til bolig.« Generaladvokaten konkluderede herefter, at den pågældende ordning ikke var en restriktion for frie kapitalbevægelser [22].

42. I modsætning til denne konklusion fastslog Domstolen, at enhver bestemmelse, som »*må antages at kunne afholde sådanne låntagere* fra at optage lån [hos erhvervsdrivende], der er etableret i en anden medlemsstat ... er udtryk for en hindring for kapitalbevægelser i form af lån i pengeinstitutter« [23].

43. Denne retspraksis er senest blevet bekræftet i dommen i sagen Trummer og Mayer, hvori Domstolen har kendt for ret, at »nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede svækker forbindelsen mellem den fordring, som skal sikres — og som skal betales i en anden medlemsstats valuta — og panteretten i fast ejendom, der på grund af efterfølgende valutabevægelser kan tænkes at få en lavere værdi end den sikrede fordring, hvilket nødvendigvis nedsætter sikkerhedens effektivitet og dermed gør den mindre attraktiv. Bestemmelserne kan derfor afholde de pågældende fra at fastsætte en fordring i en anden medlemsstats valuta og dermed fratage dem en ret, som udgør en bestanddel af den frie bevægelighed for kapital og betalinger« [24].

19 — Min fremhævelse.

20 — Bestemmelsens stk. 1 havde følgende ordlyd: »I det omfang, det er nødvendigt for fællesmarkedets tilfredsstillende funktion, afskaffer medlemsstaterne gradvis i løbet af overgangsperioden indbyrdes restriktioner for kapitalbevægelser, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i medlemsstaterne, ligesom de ophæver enhver forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse.«

21 — Punkt 8, min fremhævelse.

22 — Sammesteds.

23 — Præmis 10, min fremhævelse.

24 — Præmis 26.

44. De pågældende nationale bestemmelser var hverken til hinder for, at en fordring lyder på fremmed valuta, eller for, at der kan stilles sikkerhed for fordringen, eventuelt i form af en panteret i fast ejendom, men forbød alene, at den panteret, der stilles som sikkerhed for en sådan fordring, tinglyses i fremmed valuta.

45. Det følger således af Domstolens praksis, at enhver indskrænkende foranstaltning, om den så blot er generende, kan udgøre en restriktion, som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

46. Efter min opfattelse udgør de pågældende østrigske bestemmelser en restriktion for kapitalbevægelser, som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

47. Princippet om frie kapitalbevægelser blev bl.a. indført for at give personer hjemmehørende i Fællesskabet mulighed for at drage fordel af de mere fordelagtige betingelser for investering og anbringelse af deres kapital, som de eventuelt kunne opnå i en af Fællesskabets andre medlemsstater.

48. Det er klart, at den pågældende nationale foranstaltning hverken indeholder et forbud for personer, som er hjemmehørende i Østrig, mod at optage lån i udlandet, eller pålægger disse strengere betingelser end hvis de optog lån i Østrig. Imidlertid fratages personer, som er hjemmehørende i Østrig, muligheden for at drage fordel af en manglende afgiftspligt, som kunne gælde for lån, der optages i udlandet. En foranstaltning i en medlemsstat, hvorefter der ikke pålægges en afgift ved optagelse af lån, vil derfor få private og virksomheder til at optage lånet hos et organ i den stat, som tilbyder denne fordel eller skattelempelse.

49. Derfor kan de østrigske bestemmelser, hvorved der indføres regler, som fratager personer, som er hjemmehørende i Østrig, muligheden for at nyde godt af interessante vilkår, som tilbydes andre personer, som er hjemmehørende i Fællesskabet, i høj grad formindske attråværdigheden af en sådan forretning, og således afholde de involverede parter fra at indgå den. Sådanne bestemmelser udgør derfor en restriktion for frie kapitalbevægelser, som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

50. Lad mig herefter undersøge, om denne foranstaltning, som indskrænker de kapitalbevægelserne mellem Fællesskabets medlemsstater, falder ind under en af undtagelserne til princippet fastsat i traktatens artikel 73 B, stk. 1. Det skal derfor efterprøves, om denne foranstaltning i overensstemmelse med traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), er nødvendig for at hindre overtrædelser af den nationale ret og forskrifter på bl.a. skatte- og afgiftsområdet, eller om den er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

51. Traktaten indeholder ikke en nærmere definition af disse begreber.

52. Imidlertid har Domstolen allerede ved flere lejligheder udtalt sig om, hvorvidt nationale foranstaltninger, som udgjorde restriktioner for frie kapitalbevægelser, var velbegrundede.

53. Således skulle Domstolen i dom af 3. februar 1993, Veronica Omroep Organisatie [25], tage stilling til, om traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i henhold til en medlemsstats lovgivning gælder et forbud mod, at en radio- og fjernsynsorganisation, der er etableret i medlemsstaten, erhverver kapitalinteresser i eller stiller en bankgaranti for en radio- eller fjernsynsinstitution, der skal etableres i en anden medlemsstat. Den nederlandske regering begrundede foranstaltningerne dermed, at den pågældende lovgivning tilsigtede at indføre et alsidigt og ikke-kommercielt udbud af radio- og fjernsynsprogrammer og dermed indgik som led i en kulturpolitik, som på radio- og fjernsynsområdet skulle sikre ytringsfriheden for de forskellige samfundsmæssige, kulturelle, religiøse og åndelige strømninger i Nederlandene [26]. Domstolen har fastslået, at sådanne foranstaltninger er begrundede i almene hensyn og berettiger restriktioner for de ved EØF-traktatens artikel 67 indførte frie kapitalbevægelser [27].

54. I sagen Bordessa m.fl. blev Domstolen spurgt om, hvorvidt nationale bestemmelser, hvorefter der blev stillet et krav om forudgående anmeldelse eller endog om forudgående administrativ godkendelse ved overførsel af betydelige beløb i kontanter, var forenelig med traktatens artikel 73 B. For så vidt angik kravet om forudgående anmeldelse fastslog Domstolen, at det »[kan] være en tvingende nødvendig foranstaltning, som medlemsstaterne kan træffe, idet en sådan anmeldelse i modsætning til et krav om forudgående tilladelse ikke udskyder den pågældende transaktion og samtidig bevirker, at de nationale myndigheder kan foretage en effektiv kontrol for at imødegå overtrædelser af nationale love og forskrifter« [28].

55. Med hensyn til den forudgående godkendelse gjorde den spanske regering gældende, at disse foranstaltninger opfyldte kravene i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), eftersom formålet hermed var bekæmpe den form for kriminalitet, som ofte er knyttet til denne form for overførsler, som f.eks. hvidvaskning af penge, handel med narkotika, skattesvig og terrorisme. Ved gennemførelsen af disse foranstaltninger drejede det sig for de spanske myndigheder om at kunne identificere de personer, som foretager betydelige valutaoverførsler (for herefter at forhindre, at disse transaktioner kan finde sted anonymt), og eventuelt foretage supplerende

25 — Sag C-148/91, Sml. I, s. 487, præmis 8.
26 — Præmis 9.
27 — Præmis 14.
28 — Præmis 27.

undersøgelser med henblik på at afdække en mulig forbindelse mellem den pågældende transaktion og visse strafbare handlinger.

56. Domstolen fastslog imidlertid, at den spanske regering ikke fandtes at have godtgjort, »at der ikke kan pålægges strafsanktioner, såfremt der ikke afgives en forudgående anmeldelse« [29].

57. I Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien tog Domstolen stilling til, om EØF-traktatens artikel 48 (herefter EF-traktatens artikel 48 og efter ændring nu artikel 39 EF), EØF-traktatens artikel 59 (herefter EF-traktatens artikel 59, efter ændring nu artikel 49 EF), EØF-traktatens artikel 67 (herefter EF-traktatens artikel 73 H, ophævet ved Amsterdam-traktaten) og EØF-traktatens artikel 106 (ophævet ved Maastricht-traktaten) er til hinder for, at det i en medlemsstats lovgivning bestemmes, at retten til at fradrage præmier til syge- og invalideforsikring eller til alderspensionsforsikring og forsikring mod risikoen for dødsfald er betinget af, at de nævnte præmier indbetales i vedkommende stat.

58. Efter at have besvaret disse spørgsmål bekræftende fastslog Domstolen imidlertid, at de pågældende foranstaltninger var begrundede. Domstolen udtalte, at der i den pågældende beskatningsordning er en nær sammenhæng mellem fradragsretten for præmier og skattepligten for de beløb, der udbetales af forsikringsselskaberne i henhold til alderspensionsforsikringer og forsikringer mod risikoen for dødsfald. Domstolen fastslog herefter under henvisning til denne sammenhæng, at udligningen af præmier og beskatning ikke længere er sikret, når udbetalingerne på grundlag af fradragsberettigede præmier foretages af et udenlandsk forsikringsselskab i udlandet, hvor det er tilfældigt, om de beskattes.

59. Domstolen fandt herefter, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde bestemmelser, hvorved udøvelsen af de grundlæggende friheder, såsom frie kapitalbevægelser, som er sikret ved traktaten, begrænses.

60. I denne sag har den østrigske regering understreget, at formålet med de nationale bestemmelser er at indføre en indirekte indenlandsk skat, som med den nuværende delvise harmonisering på skatte- og afgiftsområdet henhører under medlemsstaternes kompetence. Forpligtelsen, dvs. skattepligten opstår, som følge af, at lånet indgås i Østrig, ved, at der er oprettet et dokument eller forelægges en subsidiær dokumentation. Den østrigske regering tilføjer, at det, ud fra princippet om en ensartet afgiftsbelastning af personer, der er hjemmehørende i Østrig, er berettiget at lægge afgift på lån, som hjemmehørende optager i udlandet, og for hvilke der oprettes et dokument. Foranstaltningen er således nødvendig for at hindre overtrædelser af landets nationale ret og forskrifter på skatte- og afgiftsområdet, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b).

29 — Præmis 30.

61. Kommissionen er ligeledes af den opfattelse, at hverken traktatens artikel 73 B, stk. 1, eller nogen anden bestemmelse i fællesskabsretten er til hinder for, at medlemsstaterne pålægger en transaktion af denne art en stempelafgift på betingelse af, at medlemsstaterne overholder de fællesskabsretlige principper og navnlig ikke direkte eller indirekte forskelsbehandler på grundlag af de erhvervsdrivendes nationalitet [30] eller tilsidesætter proportionalitetsprincippet.

62. Indledningsvis skal det nærmere undersøges, om den pågældende foranstaltning er en told, som pålægges visse finansielle transaktioner som følge af, at en grænse overskrides, eller er en indenlandsk skat, som alle produkter er pålagt uden forskel uafhængigt af, om en grænse overskrides. Dette er et vigtigt spørgsmål, eftersom Domstolen i henhold til fast retspraksis [31] har fastslået, at »alle former for told er forbudt, uanset deres formål eller anvendelsen af de herved tilvejebragte indtægter« [32]. I dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 9, andet afsnit, præciserede Domstolen, at »enhver økonomisk byrde, selv om den er lille, som pålægges ensidigt og uafhængigt af, hvad den kaldes, og hvordan den teknisk set pålægges, og som rammer varerne, fordi de passerer grænsen, udgør, hvis det ikke er en egentlig told, en afgift med tilsvarende virkning, jf. traktatens artikel 9, 12, 13 og 16, også selv om den ikke opkræves af og tilfalder staten, ikke indfører forskelsbehandling og ikke medfører nogen beskyttelse, og selv om det afgiftsbelagte produkt ikke konkurrerer med en indenlandsk produktion«. Selv om kapitalmidler ikke betragtes som varer [33], kan de bevæge sig frit i Fællesskabet. Det ville være i strid med dette princip, som i overensstemmelse med traktatens artikel 73 B, stk. 1, er umiddelbart anvendeligt, at pålægge grænseoverskridende kapitalbevægelser told [34]. Derimod vil skatter i fællesskabsretlig forstand, dvs. direkte og indirekte indenlandske afgifter, som pålægges alle produkter uden forskel og uafhængigt af, om de overskrider grænserne, ikke som sådanne være forbudte.

63. Ved at sammenholde GebG's § 15, stk. 1, § 16, stk. 1, og § 33, TP 8, stk. 1, har vi set [35], at de østrigske bestemmelser præciserer, at for lånekontrakter, som indgås i Østrig, og for hvilke der oprettes et dokument, indtræder der en afgiftspligt på 0,8% af det lånte beløb. Ved at sammenholde GebG's § 15, stk. 1, § 16, stk. 1, og § 33, TP 8, stk. 1, fremgår det endvidere, at denne afgift gælder for alle lånekontrakter, som indgås i udlandet mellem personer, som er eller ikke er hjemmehørende i Østrig under forudsætning af, at der er en tilknytning til Østrig [36].

30 — Den portugisiske regering har gjort det samme gældende.

31 — Jf. dom af 1.7.1969, sag 24/68, Kommissionen mod Italien, Sml. 1969, s. 47, org. ref.: Rec. s. 193, præmis 7.

32 — Dom af 14.9.1995, forenede sager C-485/93 og C-486/93, Simitzi, Sml. I, s. 2655, præmis 14.

33 — Jf. dom af 23.11.1978, sag 7/78, Thomson m.fl., Sml. s. 2247, præmis 25, af 10.12.1968, sag 7/68, Kommissionen mod Italien, Sml. 1965-1968, s. 541, org. ref.: Rec. s. 617, og Bordessa-dommen, præmis 12.

34 — Jf. Sanz de Lera-dommen, punkt 2 i domskonklusionen.

35 — Se punkt 10 og 17 i nærværende forslag til afgørelse.

36 — Jf. punkt 13.

64. En national ordning, hvorved der indføres en afgift, som pålægges alle personer, som er hjemmehørende i Østrig, som indgår en sådan kontrakt, uden hensyn til kontrahenternes nationalitet eller stedet for lånekontraktens indgåelse, bør anses for at være en indenlandsk indirekte afgift. Desuden har den pågældende ordning netop til formål at forhindre, at afgiftspligtige ved at udøve den ved traktatens artikel 73 B, stk. 1, sikrede ret til frie kapitalbevægelser kan unddrage sig de forpligtelser, der følger af nationale afgiftsbestemmelser på et område, som henhører under medlemsstatens kompetence, og hvor den har vidtgående beføjelser.

65. Det er åbenbart, at EF-traktaten på området for direkte og indirekte beskatning ikke indeholder en bestemmelse, som svarer til EF-traktatens artikel 95 (efter ændring nu artikel 90 EF) [37]. Bortset fra artikel 220 EF (nu artikel 293) [38] er EF-traktaten tavs på dette område.

66. Hertil kommer, at det fiskale område er undtaget fra anvendelsesområdet for EF-traktatens 100 A (efter ændring nu artikel 95 EF), hvorefter harmoniseringsforanstaltninger kan vedtages med kvalificeret flertal. I medfør af traktatens artikel 99 (nu artikel 93 EF) kan medlemsstaterne med enstemmighed vedtage bestemmelser om harmonisering på området for indirekte skatter, i det omfang en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion inden for den i EF-traktatens artikel 7 A fastsatte frist (efter ændring nu artikel 14 EF), dvs. i løbet af en periode, som udløb den 31. december 1992.

67. Der er imidlertid kun sket en delvis harmonisering på dette område (det er således sket med hensyn til merværdiafgift [39] og kapitaltilførselsafgifter [40]). Det kan herefter konkluderes, at retten til at fastsætte afgifter, bl.a. til at pålægge lånekontrakter en stempelafgift, henhører under medlemsstaternes kompetence.

68. Denne kompetence skal udøves under overholdelse af fællesskabsretten og dennes generelle og grundlæggende principper. Domstolen har allerede fastslået, at »medlemsstaterne [skal] overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence« [41].

69. Det skal derfor undersøges, om medlemsstaten, under udøvelsen af sine vidt-

37 — I henhold til hvilken medlemsstaterne ikke »direkte eller indirekte [må] pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer«.

38 — I henhold til hvilken medlemsstaterne pålægges at afskaffe dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

39 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

40 — Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 249, s. 1).

41 — Jf. dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12, af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker Sml. I, s. 225, præmis 21, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19.

gående beføjelser, har overholdt de forpligtelser, som påhviler den i henhold til fællesskabsretten.

70. Sandoz har gjort gældende, at GebG's § 33, TP 8, stk. 1, strider imod traktatens artikel 73 B, stk. 1, uden at kunne berettiges af en af grundene i traktatens artikel 73 D, stk. 1. Selskabet understreger, at et dokument i GebG's forstand som regel oprettes af retssikkerhedsgrunde og konkluderer, at den afgift, som skal erlægges, »anses for at svare til den større retssikkerhed, som opnås ved oprettelse af et dokument« [42]. Formålet, som forfølges med den østrigske bestemmelse, består således i retligt at sikre transaktionen.

71. Ifølge Sandoz er den af den østrigske regering vedtagne foranstaltning, hvorefter enhver lånekontrakt pålægges en stempelafgift, uanset om den indgås i udlandet eller i Østrig, ikke i overensstemmelse med de krav, som i Domstolens praksis er opstillet for overholdelse af proportionalitetsprincippet. Selskabet har endvidere gjort opmærksom på, at det i Østrig i forbindelse med denne type transaktioner (lånekontrakter) er normal praksis, at der ikke længere oprettes dokumenter, eller man vælger en anden fremgangsmåde, der ikke medfører afgiftspligt. Da reglen ikke længere er passende i forhold til behovet, er den ikke længere nødvendig. I øvrigt anfører Sandoz, at retssikkerheden, som i sig selv fortjener beskyttelse, ikke kan være et nødvendigt eller forholdsmæssigt middel til at dække det offentliges finansielle behov, som reelt set er det indirekte formål med GebG's § 33, TP 8, stk. 1. Foranstaltningen er således ikke i overensstemmelse med det anførte formål, dvs. retligt at sikre transaktionen.

72. Ifølge Domstolens faste praksis indebærer proportionalitetsprincippet, at foranstaltninger, som træffes i henhold til en lovgivning, ikke må gå videre, end det er nødvendigt og passende for gennemførelsen af det lovligt tilsigtede formål med den pågældende lovgivning, og såfremt det er muligt at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst bebyrdende vælges, og byrderne herved må ikke være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål [43].

73. GebG's § 33, TP 8, stk. 1, bør betragtes som en foranstaltning, der indfører en indirekte afgift på lånekontrakter, som indgås i Østrig, eller som, selv om de indgås i udlandet, har en tilknytning til Østrig. Hovedformålet, som forfølges med bestemmelsen, er derfor meget klart at sikre en ensartet afgiftsbelastning af personer, som er hjemmehørende i Østrig, og ikke,

42 — Se sagsøgerens indlæg i hovedsagen, s. 13, tredje afsnit. I øvrigt anfører sagsøgeren flere forfattere til støtte for sin bemærkning: Gaier: *Gebührengesetz*, § 1 i GebO, nr. 14; P. Doralt i: *FS-Kastner zum 90. Geburtstag*, s. 106.

43 — Jf. f.eks. dom af 17.7.1997, sag C-354/95, National Farmers' Union m.fl., Sml. I, s. 4559, præmis 49 og 50, eller af 29.1.1998, sag C-161/96, Südzucker, Sml. I, s. 281, præmis 31.

som anført af Sandoz, retligt at sikre transaktionen.

74. Den pågældende nationale lovgivning indebærer, at alle personer, som er hjemmehørende i Østrig, uden hensyn til deres nationalitet eller det sted, hvor lånekontrakten indgås, skal erlægge en afgift svarende til en bestemt procentdel af værdien af lånet. Herved opfyldes derfor det formål, som forfølges med lovgivningen.

75. I øvrigt medfører den omstændighed, at den østrigske lovgivning ikke pålægger parterne at indgå denne type kontrakt ved oprettelse af et dokument, ikke, at den pågældende foranstaltning ikke er nødvendig. Min konklusion havde været anderledes, såfremt Sandoz havde kunnet godtgøre, at der i henhold til den østrigske lovgivning kunne meddeles dispensation fra betaling af afgiften til personer, som er hjemmehørende i Østrig, som er i en lignende situation, og som indgår lånekontrakten ved oprettelse af et dokument.

76. Henset til de foreliggende oplysninger kan det konkluderes, at proportionalitetsprincippet ikke er tilsidesat.

77. Det fremgår af det foregående, at en national bestemmelse som GebG's § 33, TP 8, stk. 1, udgør en restriktion for frie kapitalbevægelser, som er berettiget efter traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b).

78. Det skal herefter undersøges, om denne nationale bestemmelse udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 3.

79. Ifølge fast retspraksis[44] »[kan] forskelsbehandling ... kun ... bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer« [45].

80. Det fremgår af sagens akter, at den østrigske lovgivning om opkrævning af den ved GebG's § 33, TP 8, stk. 1, indførte afgift ikke anvendes forskelligt og til skade for ikke-hjemmehørende låntagere, men anvendes på alle låntagere uden forskel med hensyn til nationalitet og stedet for lånekontraktens indgåelse. I øvrigt er alle de involverede parter inklusive sagsøgeren enige herom.

81. Det følger af det foregående, at en national bestemmelse som GebG's § 33, TP 8, stk. 1, udgør en restriktion for frie kapitalbevægelser som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1, som er begrundet i hensynet til en ensartet afgiftsbelastning af personer, der er hjemmehørende i Østrig. Bestemmelsen må derfor anses for at være nødvendig for at hindre overtrædelser af landets nationale ret og forskrifter på skatte- og afgiftsområdet. Den falder derfor

44 — Dom af 13.11.1984, sag 283/83, Racke, Sml. s. 3791.
45 — Se Schumacker-dommen, præmis 30.

ind under undtagelserne til traktatens artikel 73 B, stk. 1, som findes i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b). Desuden er en sådan bestemmelse ikke uforholdsmæssig og udgør ikke en vilkårlig forskelsbehandling, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 3.

telsen af [foranstaltninger, der er tvingende nødvendige for at imødegå overtrædelser af medlemsstaternes love og forskrifter, især på skatteområdet] må ikke resultere i, at kapitalbevægelser, der foretages i overensstemmelse med fællesskabsretlige bestemmelser, forhindres.«

Det første spørgsmål

82. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret, at Domstolen tager stilling til, om traktatens artikel 73 B, stk. 1, artikel 73 D, stk. 3, og direktivets artikel 1, stk. 1, og artikel 4 skal fortolkes således, at de er til hinder for en bestemmelse, som omhandlet i GebG's § 33, TP 8, stk. 1, hvorefter der af lånekontrakter, som indgås ved, at der oprettes et dokument i form af »subsidiær dokumentation«, skal betales den i GebG's § 33, TP 8, stk. 1, fastsatte afgift, når lånet er givet af »en långiver, der hverken har bopæl, sædvanligt opholdssted, hovedkontor eller hjemsted i indlandet ...«

84. Jeg vil derfor behandle den forelæggende rets første spørgsmål under hensyn til foreneligheden af den nationale bestemmelse med traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1, litra b), sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 2. Det skal derfor først undersøges, om den omtvistede nationale bestemmelse udgør en restriktion for frie kapitalbevægelser.

83. Direktivets artikel 1, stk. 1, og artikel 4, stk. 1, er i det væsentlige de samme, som findes i traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1, litra b). Derimod er direktivets artikel 4, stk. 2, en bestemmelse, som ikke udtrykkeligt er gentaget i traktaten. Heri fastsættes, at: »Iværksæt-

85. I GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, præciseres det, at såfremt lånekontrakten indgås i udlandet af en person, som er hjemmehørende i Østrig, uden at der oprettes et dokument, og lånet opføres i regnskaber og registre, skal der svares afgift i henhold til bestemmelsens stk. 1.

86. Det er allerede fremgået af behandlingen af det andet spørgsmål, at en national bestemmelse som GebG's § 33, TP 8, stk. 1, udgør en restriktion for frie kapitalbevægelser [46]. Dette gælder så meget desto mere for en bestemmelse som GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, som indebærer, at anvendelsesområdet for den afgift, som skal svares af lån, der optages af personer, som er hjemmehørende i Østrig, og som optages i eller uden for Østrig derved, at der oprettes et dokument, udvides til kun at omfatte sådanne lån, der optages i udlandet af personer, som er hjemmehørende i Østrig, og som indgås derved, at der oprettes et dokument i form af »subsidiær dokumentation«. En sådan bestemmelse indebærer utvivlsomt, at låntagere, som er hjemmehørende i Østrig, afholder sig fra at indgå en sådan form for lånekontrakt i udlandet, eftersom de udelukkende får en afgiftsfritagelse, såfremt lånekontrakten indgås i Østrig.

87. For at kunne besvare det første spørgsmål må det undersøges, om denne restriktion for frie kapitalbevægelser er nødvendig for at hindre overtrædelser af den nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet, således som det er tilladt i medfør af traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b). I så fald skal det derefter undersøges, om restriktionen udgør en vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 73 D, stk. 3.

88. Af behandlingen af det andet spørgsmål er det fremgået, at traktaten ikke indeholder en definition af indholdet af begreberne, som findes i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b). Det fremgår i øvrigt af Domstolens praksis, at den fastlægger indholdet af disse begreber under hensyn til den pågældende sags omstændigheder [47].

89. I Trummer og Mayer-dommen fremførtes som begrundelse for en ordning, hvorefter det var forbudt at stifte en panteret i fast ejendom for en fordring i udenlandsk valuta, at ordningen skulle sikre forudsigelighed og transparens i forbindelse med pantsætning af fast ejendom. Det blev gjort gældende, at en sådan begrundelse var et tvingende alment hensyn [48].

90. Domstolen godtog ikke dette argument, bl.a. fordi det i henhold til den pågældende nationale lovgivning var tilladt at udtrykke værdien af fordringen i forhold til prisen på finguld, der selv er udsat for tilsvarende svingninger som en udenlandsk valuta. Herefter fastslog Domstolen, at »nationale bestemmelser som de i hovedsagen omtvistede indeholder et usikkerhedsmoment, som kan hindre virkeliggørelsen af det ovennævnte formål« [49].

46 — Jf. bl.a. punkt 35 og 36 samt punkt 45-49 i nærværende forslag til afgørelse.

47 — A.st., punkt 51-59.

48 — Præmis 29.

49 — Præmis 32.

91. For så vidt angår den nationale bestemmelse i denne sag i GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, forekommer den heller ikke at være egnet til at virkeliggøre de af den nationale lovgiver anførte formål.

92. Den østrigske regering gør gældende, at GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, falder ind under anvendelsesområdet for de undtagelser, som er fastsat i traktatens artikel 73 D, stk. 1, og skal virkeliggøre et berettiget dobbelt formål. For det første har bestemmelsen til formål at forhindre, at låntagere, der er hjemmehørende i Østrig, begår svig ved at fortie, at der findes et lån, for hvilket der er oprettet et dokument, idet de kompetente nationale myndigheders vanskeligheder med at godtgøre, at der er oprettet et dokument i udlandet, befordrer en sådan form for svig. Den omtvistede foranstaltning er derfor begrundet ud fra hensynet til den offentlige orden og sikkerhed. Med bestemmelsen søges for det andet at sikre, at personer, som er hjemmehørende i Østrig, udsættes for en ensartet afgiftsbelastning, uanset deres nationalitet og stedet for lånekontraktens indgåelse. Den har således til formål at forhindre overtrædelser af Østrigs nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet.

93. Med hensyn til det sidste formål er det klart, at det i henhold til den østrigske lovgivning tillades låntagere at indgå en lånekontrakt, uden at der oprettes et dokument, men at denne form for lån skal opføres i regnskaberne. Desuden bestemmes det i den østrigske lovgivning, at indgås denne type lånekontrakt i Østrig, er den undtaget for den afgift, der er fastsat i GebG's § 33, TP 8, stk. 1 [50]. Heraf følger, at princippet om en ensartet afgiftsbelastning netop tilsidesættes derved, at der indføres en bestemmelse, hvorefter en låntager, som er hjemmehørende i Østrig, og som optager et sådant lån i udlandet, skal erlægge den omtvistede afgift, eftersom den afgiftsordning, der finder anvendelse på personer, som er hjemmehørende i Østrig, og som er i samme situation, er forskellig alt efter stedet for lånekontraktens indgåelse.

50 — Jf. bl.a. punkt 25 og 26 i nærværende forslag til afgørelse. Desuden er dette under retsmødet blevet bekræftet af repræsentanten for den østrigske regering.

94. Med hensyn til risikoen for den svig, som foranstaltningen skal bekæmpe, skal det understreges, at risikoen eksisterer, uanset om lånekontrakten indgås i Østrig eller i udlandet. Jeg har ikke kendskab til, om den østrigske lovgiver har truffet foranstaltninger til bekæmpelse af sådanne skatteunddragelser med hensyn til personer, som er hjemmehørende i Østrig, og som indgår lånekontrakter dér og i bekræftende fald, hvad indholdet af disse bestemmelser måtte være. Lad os tænke os følgende to muligheder. Såfremt der i den østrigske lovgivning ikke findes foranstaltninger til bekæmpelse af risikoen for den svig, som personer, der er hjemmehørende i Østrig, kan foretage via dispositioner af denne art, må det heraf udledes, at risikoen accepteres. Findes der derimod sådanne bestemmelser, er der ikke tale om de samme foranstaltninger som i den omtvistede nationale bestemmelse. Den østrigske regering har derfor ikke godtgjort, at sådanne bestemmelser ikke kan anvendes på svig, der begås af personer, som er hjemmehørende i Østrig, og som indgår lånekontrakter i udlandet. I begge tilfælde må det konkluderes, at den omtvistede bestemmelse ikke er egnet til at virkeliggøre det beskrevne formål.

95. De af den østrigske regering fremførte argumenter kan således ikke begrunde den restriktion for frie kapitalbevægelser, som er indeholdt i GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum.

96. Herudover forekommer den nationale bestemmelse at være i strid med direktivet og herunder navnlig direktivets artikel 4, stk. 2, som altid finder anvendelse, idet den forklarer indholdet af traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser [51]. I direktivets artikel 4, stk. 2, bestemmes det: »Iværksættelsen af sådanne foranstaltninger og procedurer må ikke resultere i, at kapitalbevægelser, der foretages i overensstemmelse med fællesskabsretlige bestemmelser, forhindres.«

97. Domstolen fastslog i Bordessa-dommen, at en spansk bestemmelse, hvorefter alle kapitaloverførsler blev pålagt et krav om forudgående godkendelse af den kompetente administrative myndighed, ville medføre, at udøvelsen af retten til frie kapitalbevægelser ville bero på forvaltningens skøn, og at friheden herved ville blive gjort illusorisk [52]. Herefter udtalte Domstolen, at bestemmelsen havde til følge, at »kapitalbevægelser, der foretages i overensstemmelse med fællesskabsretlige bestemmelser, forhindres, hvilket er i strid med bestemmelsen i direktivets artikel 4, stk. 2« [53].

51 — Tilsvarende præmis 21 i Trummer og Mayer-dommen.
52 — Præmis 25.
53 — Samme dom.

98. GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, pålægger systematisk alle låntagere, som er hjemmehørende i Østrig, og som optager et lån i udlandet, uden at der oprettes et dokument, at betale den omtvistede afgift med henblik på at forhindre den skatteunddragelse, som visse af dem begår. Dette betyder, at personer, som er hjemmehørende i Østrig, og som ikke begår svig, ikke får den afgiftsfritagelse, som er forbeholdt låntagere, der indgår lånekontrakter i Østrig. Bestemmelsen kan derfor afholde personer, som er hjemmehørende i Østrig, og som ikke begår svig, fra at optage lån i udlandet.

99. En sådan bestemmelse vil derfor hindre kapitalbevægelser, som foretages i overensstemmelse med de fællesskabsretlige bestemmelser, og er derfor i strid med direktivets artikel 4, stk. 2.

100. Det fremgår af det foregående, at en national bestemmelse som GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, er i strid med direktivets artikel 4, stk. 2.

101. Skulle jeg nå frem til, at restriktionen for frie kapitalbevægelser i den omtvistede nationale bestemmelse ikke opfylder betingelserne i traktatens artikel 73 D, stk. 1, er det ufornødent at undersøge, hvorvidt den omtvistede nationale bestemmelse[54] er et middel til vilkårlig forskelsbehandling, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 3.

102. Det fremgår af det foregående, at en national bestemmelse som GebG's § 33, TP 8, stk. 4, første punktum, udgør en restriktion for frie kapitalbevægelser som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1, som ikke falder ind under anvendelsesområdet for undtagelserne i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), til det ovennævnte princip.

54 — I øvrigt er artikel 58 EF, stk. 3, ligeledes til hinder for en sådan bestemmelse. Alle procesdeltagere inklusive den østrigske regering er af denne opfattelse. Under retsmødet gjorde Kommissionen — uden at det blev dementeret af repræsentanten for den østrigske regering — opmærksom på, at en ændring af den omtvistede nationale bestemmelse ville blive foretaget, således at alle låntagere, som er hjemmehørende i Østrig, og uanset stedet for indgåelsen af en lånekontrakt, for hvilken der oprettes et dokument i form af subsidiær dokumentation, ville blive fritaget for den omtvistede afgift.

Forslag til afgørelse

103. I lyset af det foregående vil jeg foreslå, at Domstolen besvarer de af Verwaltungsgerichtshof forelagte spørgsmål som følger:

»1) Nationale bestemmelser, hvorefter der opkræves en afgift svarende til en bestemt procentdel af værdien af lån, som optages af låntagere, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, hos långivere, som ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, må anses for at være en restriktion for frie kapitalbevægelser, som omhandlet i EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56 EF), der:

— er omfattet af de undtagelser, som er fastsat i EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b) (nu artikel 58 EF), hvorefter medlemsstaterne bemyndiges til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet, i det omfang de skal sikre sammenhængen i en national beskatningsordning, som henhører under medlemsstaternes kompetence

— ikke tilsidesætter proportionalitetsprincippet

— ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 3, når den pågældende beskatningsordning ikke sondrer på baggrund af nationalitet mellem låntagere, som er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, eller deres medkontrahenter eller stedet for indgåelsen af kontrakten.

2) Traktatens artikel 73 B, stk. 1, artikel 73 D, stk. 1, litra b), og artikel 4, stk. 2, i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter låntagere, som er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, og som indgår en lånekontrakt, for hvilken der oprettes et dokument i form af subsidiær dokumentation, med långivere, som ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, pålægges en afgift svarende til en bestemt procentdel af værdien af lånet, når låntagere, som er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, og som indgår en sådan lånekontrakt med långivere, som er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, ikke skal betale en tilsvarende afgift.

Det er derfor ufornødent at undersøge, om sådanne nationale bestemmelser er forenelige med traktatens artikel 73 D, stk. 3.«