FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 20 maj 1999 *

1. Verwaltungsgerichtshof (Österrike) frågar domstolen om innebörden av och tillämpningsområdet för artikel 73b i EG-fördraget och följande artiklar (nu artikel 56 EG och följande artiklar) och vissa bestämmelser i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (nedan kallat direktiv 88/361 eller direktivet) [1]. Verwaltungsgerichtshof vill därigenom veta om en nationell lagstiftning, som i sak innebär att den nationella skatteförvaltningen får ta ut en skatt om 0,8 procent av beloppet av ett lån till en låntagare som är bosatt i landet från en långivare som är bosatt utomlands, är förenlig med ovan nämnda gemenskapsrättsliga bestämmelser.

Tillämpliga bestämmelser

Relevanta gemenskapsbestämmelser

2. Artikel 73b och följande artiklar, som trädde i kraft den 1 januari 1994, har genomfört den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstaterna och tredje land.

3. I artikel 73b.1 EG föreskrivs följande:

"1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel [kapitel 4 i fördraget med rubriken Kapital och betalningar] skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna."

4. I artikel 73d.1 b (nu artikel 58.1 b EG) föreskrivs emellertid följande:

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

...

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fast-

* Originalspråk: franska.

1 — EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44.

ställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet."

5. I enlighet med artikel 73d.3 får dessa åtgärder och förfaranden dock "inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital... enligt artikel 73b".

6. Domstolen har i sin dom av den 14 december 1995, Sanz de Lera m.fl., uttalat följande: "Bestämmelserna i artikel 73b.1 kan, jämförda med... [artikel] 73d.1 b i fördraget, åberopas vid en nationell domstol och medföra att nationella föreskrifter som står i strid med dessa bestämmelser inte skall tillämpas." [2]

7. Direktivet, som fördraget i stor utsträckning har hämtat inspiration från, syftar likaledes till att uppnå en fullständig liberalisering av kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och ålägger dem, enligt dess artikel 1, att avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna.

8. I artikel 4 i direktivet stadgas dessutom att medlemsstaterna kan "vidta alla åtgärder som erfordras för att hindra överträdelser av staternas lagar och andra författningar, bl.a. avseende beskattning och tillsyn av finansiella institut eller att fastställa regler för deklaration av kapitalrörelser för administrativa och statistiska ändamål" (första stycket) och att "Tillämpningen av sådana åtgärder och regler får inte verka hindrande för kapitalrörelser som genomförts i enlighet med gemenskapslagstiftning" (andra stycket).

9. Inlänningars lån och krediter till utlänningar utgör kapitalrörelser i enlighet med rubrik VIII i bilaga I till direktivet.

Relevanta österrikiska bestämmelser

10. I den österrikiska lagen om uppbörd av skatter och avgifter (Gebührengesetz, nedan kallad GebG [3]) föreskrivs att rättshandlingar skall påföras en "stämpelskatt" om rättshandlingarna "givits form i en skriftlig handling, såvida inte annat stadgas i en förbundslag" (§ 15 stycke 1 GebG).

2 — Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, REG 1995, s. I-4821, punkt 2 i domslutet.

3 — *BGBl.* 1957, nr 267, i dess lydelse enligt *BGBl.* av 1957, efter ändring genom *BGBl.* 818/1993.

11. Enligt § 16 GebG görs en åtskillnad mellan fall då den skriftliga handlingen upprättats i utlandet och då den upprättats i Österrike.

12. Om handlingen upprättats i Österrike uppkommer skatteplikt enligt § 16 stycke 1 GebG antingen vid den tidpunkt då den undertecknas av båda parterna eller vid den tidpunkt då handlingen överlämnas eller avsänds av den av parterna som ensam skall underteckna handlingen.

13. Om handlingen däremot upprättats utanför landet uppkommer skatteplikt endast då vissa villkor, som gör det möjligt att sluta sig till att ett särskilt samband med Österrike [4] föreligger, har uppfyllts. Om avtalsparterna är bosatta i Österrike och avtalsföremålet har samband med Österrike uppkommer skatteplikten vid den tidpunkt då avtalet ingås i utlandet (§ 16 stycke 2 punkt 1 GebG). Om en eller båda avtalsparterna [5] är bosatta i utlandet uppkommer skatteplikt då handlingen förs in i landet (§ 16 stycke 2 punkt 2 GebG). Sammanfattningsvis uppkommer skatteplikt, om handlingen har upprättats utomlands, endast om vissa villkor är uppfyllda.

4 — Så är fallet om lånet är avsett att säkerställa finansieringen av ett projekt som skall genomföras i Österrike eller om låntagaren är bosatt i Österrike.

5 — Detta framgår av den förklaring som den österrikiska regeringen lämnat vid den muntliga förhandlingen.

14. I § 28 stycke 1 punkterna 1 och 6 GebG stadgas att de som undertecknar handlingen är solidariskt betalningsansvariga för skatten, om det rör sig om en bindande rättshandling för båda parter.

15. I § 30 GebG stadgas dessutom att samtliga parter till en rättshandling ansvarar för att skatter och avgifter betalas.

16. I § 33 GebG fastställs skattesatser, som varierar beroende på vilken rättshandling det är fråga om.

17. I enlighet med § 33 Tarifpost (nedan kallad TP) 8 stycke 1 GebG påförs en stämpelskatt om 0,8 procent av lånebeloppet vid ett låneavtal.

18. I § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG stadgas vidare följande: "Om någon skriftlig handling som ger upphov till skatteplikt inte upprättats avseende ett lån från en bolagsman eller från en långivare som inte är bosatt i landet eller har sin vanliga vistelseort, leder sin verksamhet eller har sitt säte inom landet, skall sådan bokföring och sådant räkenskapsmaterial som måste upprättas av låntagaren enligt de skattebestämmelser som är tillämpliga inom landet, och av vilka lånet i fråga

framgår, anses motsvara en sådan handling."

Faktiska omständigheter och förfarande

19. Bolaget Sandoz GmbH, Wien (Österrike) (nedan kallat Sandoz eller klaganden i målet vid den nationella domstolen) ingick den 20 januari 1995 avtal om ett lån uppgående till 220 miljoner ATS med bolaget Sandoz Management Services Brüssel SA, Bryssel (Belgien). Någon skriftlig handling upprättades inte, men Sandoz redovisade lånet i sin bokföring.

20. Den 18 december 1995 ombads Sandoz att erlägga stämpelskatt uppgående till 0,8 procent av lånebeloppet, i enlighet med § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG, på grundval av en handling "med motsvarande effekt" (Ersatzbeurkundung).

21. Efter det att Sandoz överklagande av detta beslut avslagits, väckte bolaget talan vid Verwaltungsgerichtshof och gjorde bland annat gällande att dess rättigheter enligt tillämplig gemenskapsrätt, särskilt dess rätt att inte bli föremål för "påförande av avgifter och skatter som står i strid med direktiv 88/361/EEG och/eller artikel 73b.1 i fördraget", hade åsidosatts.

22. Sandoz anser att bestämmelsen i § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG, såsom den tillämpas av den nationella skatteförvaltningen, till sin karaktär är sådan att den kan förmå en låntagare som är bosatt i landet att avstå från att vända sig till en långivare som är bosatt utomlands, normalt en utlänning, för att avtala om ett lån avseende vilket parterna bestämmer sig för att inte upprätta någon skriftlig handling. För det fall att ett lån avtalas utan att en skriftlig handling upprättas, är en låntagare som vänder sig till en långivare inom landet nämligen inte skyldig att betala den skatt som avses i § 33 TP 8 stycke 1 GebG. Följaktligen utgör stycke 4 första meningen i denna bestämmelse ett hinder för den fria rörligheten för kapital mellan långivare som är bosatta utomlands och låntagare som är bosatta i landet.

23. Den federale finansministern (som företräder skatteförvaltningen) har hävdat att § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG omfattas av tillämpningsområdet för de undantagsbestämmelser som anges i artikel 73d.1). Enligt denne medför bestämmelsen inte någon diskriminering av utländska långivare, utan syftar till att förhindra skatteundandraganden vad gäller österrikiska invånare. Denna bestämmelse gör det således möjligt för den nationella förvaltningen att komma till rätta med de problem som finns vad gäller att fastställa om ett låneavtal som ingåtts i utlandet har skriftlig form. Det är således endast för att de som är bosatta i Österrike skall behandlas lika i skattehänseende som begreppet

handling med motsvarande effekt införts i GebG.

24. Den nationella domstolen anger[6] att antagandet av den omtvistade nationella bestämmelsen motiverats på följande sätt av den österrikiske lagstiftaren:

"I syfte att uppnå likabehandling i skattehänseende skall följande ändringar göras avseende stämpelskatt för låne- och kreditavtal:

...

— Redovisningen i den bokföring och det räkenskapsmaterial som en låntagare skall upprätta i landet avseende ett lån skall inte endast anses vara en handling med motsvarande effekt avseende lån till en bolagsman, eller kredit som lämnats till en sådan, utan även avseende lån och krediter från en långivare som inte är bosatt, har sin vanliga vistelseort, leder sin verksamhet eller har sitt säte inom landet" (punkt 77).

6 — Beslut att inhämta förhandsavgörande, punkt 11.

25. Den nationella domstolen sluter sig därför till att när en låntagare bosatt i landet avtalar om ett lån med en långivare bosatt i landet, avseende vilket någon skriftlig handling i den mening som avses i artikel 15.1 GebG inte upprättas, och detta lån redovisats i bokföringen, så utgör lånet inte grund för skatteplikt. Ett likadant lån innebär däremot, enligt § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG, att sådan skatt påförs om långivaren inte är bosatt, har sin vanliga vistelseort, leder sin verksamhet eller har sitt säte inom landet[7].

26. Den nationella domstolen påpekar att enligt den tillämpliga österrikiska lagen inom skatteområdet kan en låntagare, för det fall han ingått ett låneavtal utan att en skriftlig handling i den mening som avses i § 15.1 GebG upprättats, inte anklagas för att ha missbrukat rättigheter i den mening som avses i Abgabenrecht (den tillämpliga österrikiska lagen inom skatteområdet). Den nationella domstolen sluter sig till att den omtvistade regeln i § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG inte tycks vara motiverad enligt artikel 73d.1 b[8].

27. Den nationella domstolen understryker[9] dessutom att det i den österrikiska doktrinen ansetts att den omtvistade nationella bestämmelsen utgör hinder för den fria rörligheten för kapital och innebär diskriminering avseende lån från utlän-

7 — Ibidem, punkt 12.
8 — Ibidem.
9 — Ibidem, punkterna 12 och 13.

ningar till inlänningar, som inte kan anses motiverad med hänsyn till den princip om skattemässig kongruens som domstolen utvecklat i sina domar av den 28 januari 1992 i målen Bachmann [10] och kommissionen mot Belgien [11].

28. Verwaltungsgerichtshof, som är tveksam till om de rättsliga argument som framförts av den österrikiske lagstiftaren är grundade och som bedömer att utgången i tvisten beror på tolkningen av vissa bestämmelser i fördraget och i direktivet, har därför ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Hindrar artikel 73b jämförd med artikel 73d (särskilt tredje stycket) i EG-fördraget samt artikel 1.1 jämförd med artikel 4 i kapitalrörelsedirektivet 88/361/EEG upprätthållandet av bestämmelsen i § 33 TP 8 stycke 4 första meningen i Gebührengesetz 1957, i dess lydelse enligt *BGBl.* 818/1993, enligt vilken den bokföring och det räkenskapsmaterial som en låntagare enligt nationellt tillämpliga skattebestämmelser skall föra skall anses utgöra en skriftlig handling ('Urkunde') avseende ett lån, i de fall då det inte har upprättats någon annan skriftlig handling, på det sätt som krävs för att skatteplikt skall uppkomma, avseende ett lån från en långivare som varken är bosatt, vanligen vistas, leder sin verksamhet eller har sitt säte inom landet?

2) Innebär beskattningen av lån (i den mån lånet innebär en kapitalrörelse från en medlemsstat till en annan) med stöd av § 33 TP 8 stycke 1 GebG en godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget?"

Svar på frågorna

29. Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i om artikel 73b och följande artiklar i fördraget, samt bestämmelserna i direktivet, utgör hinder för en nationell bestämmelse som innebär att skatteplikt uppkommer avseende gränsöverskridande lån på grundval av en handling med motsvarande effekt, medan likadana lån som avtalats mellan personer bosatta i Österrike inte beskattas. Den andra frågan berör på ett allmänt sätt förenligheten med samma bestämmelser i fördraget av en beskattning av gränsöverskridande låneavtal som ingåtts på samma sätt som låneavtal mellan personer bosatta i Österrike. Denna fråga utgör en inledning till den första frågan och skall prövas först.

10 — Mål C-204/90, REG 1992, s. I-249.
11 — Mål C-300/90, REG 1992, s. I-305.

Den andra frågan

30. Den nationella domstolen vill att domstolen skall klargöra om artiklarna 73b.1, 73d.1 b och 73d.3 skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken samma skatt påförs gränsöverskridande lån som avtalats med upprättande av en skriftlig handling och lån som avtalats på samma vis inom Österrike.

31. Det finns anledning att understryka att den nationella lagstiftningen i fråga inte förbjuder dem som är bosatta i Österrike att avtala om lån utanför landet och att den inte heller underkastar sådana lån hårdare villkor än dem som avtalats i Österrike. Den berövar emellertid dem som är bosatta i landet möjligheten att dra nytta av en eventuell frånvaro av beskattning avseende lån som upptas utanför landet.

32. För att kunna besvara denna fråga måste jag undersöka om en nationell regel, som den som är i fråga, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 73b.1, i vilken föreskrivs att "... alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land skall vara förbjudna". För det fall jag skulle finna att denna första fråga bör besvaras jakande, kommer jag att undersöka om denna regel omfattas av tillämpningsområdet för undantagen från principen om fri rörlighet för kapital enligt artikel 73d.1. Om denna fråga slutligen skulle besvaras jakande blir det nödvändigt att kontrollera om en sådan regel, som befunnits vara motiverad, utgör ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning i den mening som avses i artikel 73d.3.

33. Fördraget innehåller inte någon definition av begreppet *kapitalrörelser*. Domstolen har emellertid definierat begreppet, bland annat i domen av den 31 januari 1984 i målet Luisi et Carbone. [12] Domstolen hade särskilt tillfrågats om den faktiska överföringen av kontanter i syfte att säkerställa betalningen av olika transaktioner [13] kunde betraktas som kapitalrörelser i den mening som avsågs i EEG-fördraget. Domstolen besvarade frågan nekande och uttalade att "[d]et framgår av fördragets allmänna uppbyggnad... att löpande betalningar är valutaöverföringar som utgör motprestation inom ramen för en underliggande transaktion, medan *kapitalrörelser är finansiella transaktioner som huvudsakligen syftar till placering eller investering av det aktuella beloppet och inte utgör betalning för en tjänst*". [14]

34. Domstolen har vidare, bland annat i dom av den 16 mars 1999 i målet Trummer och Mayer [15], på samma sätt funnit att "[e]ftersom artikel 73b i EG-fördraget i allt väsentligt återger innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361 — och trots att direktivet

12 — Mål 286/82 och 26/83, REG 1984 s. 377; svensk specialutgåva, volym 7, s. 473.

13 — Det rörde sig i detta fall om att säkerställa löpande betalningar för tjänster utförda inom ramen för resor i samband med studier, affärer, turism och medicinsk vård.

14 — Domen i det ovannämnda målet Luisi och Carbone, punkt 21, min kursivering.

15 — Mål C-222/97, REG s. I-1661, punkt 21.

antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget, vilka under tiden har ersatts med artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget — fortsätter emellertid den nomenklatur för kapitalrörelser som har bilagts direktivet att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser som den hade innan sagda bestämmelse trädde i kraft, eftersom förteckningen i den, såsom anges i inledningen, inte är uttömmande". [16]

35. Ett lån är emellertid en ekonomisk transaktion som gör det möjligt att erhålla medel som normalt sett skall investeras eller placeras [17]. För övrigt följer det av bilaga I rubrik VIII b till direktiv 88/361 att inlänningars lån och krediter till utlänningar utgör kapitalrörelser.

36. Lån mellan inlänningar och utlänningar samt de kapitalrörelser som följer av dessa rättshandlingar åtnjuter således fri rörlighet.

37. Jag skall därefter undersöka om åtgärden att påföra låneavtal ingångna i utlandet en skatt, när avtalshandlingen förs in i Österrike eller när en av avtalsparterna har österrikisk nationalitet, utgör hinder för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 73b.1.

38. Det har begärts att domstolen närmare skall definiera begreppet "*restriktioner*" för kapitalrörelser.

39. I dom av den 23 februari 1995 i de förenade målen Bordessa m.fl. [18], fann domstolen att om en medlemsstat föreskriver att utförsel av valuta till andra medlemsstater måste föregås av ett administrativt förhandstillstånd, innebär detta att ett hinder för den fria rörligheten för kapital föreligger.

40. Domstolen fann att rättsläget var detsamma för förhandsdeklarationer avseende valutautförsel. I punkt 27 i domen i det ovannämnda målet Bordessa m.fl. konstaterade domstolen, med tillämpning av artikel 73d.1 b och genom att uttala att "en föregående deklaration kan... utgöra en åtgärd som erfordras som medlemsstaterna har rätt att vidta...", att en sådan åtgärd implicit utgör en restriktion i den mening som avses i artikel 73b.1.

Det tycks mig för övrigt som om själva lydelsen av artikel 73b.1, enligt vilken medlemsstaterna "i administrativt eller statistiskt informationssyfte [får] fastställa

16 — Domstolen hade tidigare kommit till samma slutsats i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl., punkt 34, och i sin dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 7.

17 — I beslutet att inhämta förhandsavgörande anges i detta hänseende varken orsaken till lånet eller vad lånade medel skall användas till.

18 — Målen C-358/93 och C-416/93, REG 1995, s. I-361.

förfaranden för *deklaration av kapitalrörelser*" [19], bekräftar denna analys.

41. I ovannämnda dom i målet Svensson och Gustavsson hade domstolen att pröva om en nationell lagstiftning sådan som den luxemburgska, enligt vilken ett räntebidrag avseende lån för finansiering av uppförande, förvärv och förbättring av en bostad endast kunde beviljas personer som upptagit lånet hos ett kreditinstitut som hade tillstånd att bedriva verksamhet i Luxemburg, utgjorde en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avsågs i artikel 67 i EEG-fördraget (artikel 67 i EG-fördraget, upphävd genom Amsterdamfördraget) [20]. Generaladvokaten Elmer föreslog att domstolen skulle fastslå att en åtgärd inte kunde anses innebära ett hinder för den fria rörligheten för kapital då den "inte i sig [utgör] något *hinder för eller försvårande av* gränsöverskridande transaktioner med det kapital som utbetalas till följd av upptagandet av lånet". [21] Han konstaterade dock att den nationella lagstiftningen i fråga inte förbjöd dem som var bosatta i landet att uppta lån i utlandet, och inte heller villkorade den med att krav, som inte ställdes avseende lån som upptogs i Luxemburg, skulle uppfyllas. Han konstaterade endast att "[d]et väsentligaste inslaget i den nationella bidragsordningen... är att *denna ordning gör det ekonomiskt mindre attraktivt att uppta* lån i ett penninginstitut som inte är etablerat i den ifrågavarande medlemsstaten och således företa ett gränsöverskridande utbyte av tjänster i form av lån till bostad". Han drog därför slutsatsen att denna åtgärd inte utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för kapital. [22]

42. I motsats till detta förslag till avgörande fann domstolen att åtgärder som "till *sin karaktär [är sådana] att de kan förmå de berörda personerna att avstå* från att vända sig till banker som är etablerade i en annan medlemsstat... [utgör] därigenom en restriktion för kapitalrörelser i form av banklån". [23]

43. Domstolen har nyligen ånyo bekräftat denna rättspraxis i domen i det ovannämnda målet Trummer och Mayer, i vilken uttalas att "en nationell regel som den i målet vid den nationella domstolen leder till en försvagning av kopplingen mellan den fordran som säkerheten avser, vilken skall betalas i en annan medlemsstats valuta, och inteckningen, vars värde kan komma att understiga värdet av fordran till följd av senare inträffade växelkursförändringar... [och] kan... leda till att sådana säkerheter blir mindre effektiva och därigenom även mindre attraktiva. Regeln kan således komma att leda till att de som berörs av den avskräcks från att uttrycka en fordran i en annan medlemsstats valuta, varigenom de berövas en av de rättigheter som utgör en del av den fria rörligheten för kapital och betalningar...". [24]

19 — Min kursivering.

20 — I bestämmelsen stadgades i punkt 1 följande: "I den utsträckning det är nödvändigt för att säkerställa den gemensamma marknadens funktion skall medlemsstaterna under övergångstiden sinsemellan gradvis avskaffa alla restriktioner avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstaterna och all diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat."

21 — Punkt 8, min kursivering.

22 — Ibidem.

23 — Punkt 10, min kursivering.

24 — Punkt 26.

44. Den nationella regleringen i fråga utgjorde inte hinder vare sig för att en fordran uttrycktes i utländsk valuta eller för att koppla en sådan fordran till en säkerhet, även om den utgjordes av en inteckning, utan förbjöd endast att den inteckning som garanterade ett sådant lån uttrycktes i en utländsk valuta.

45. Det följer således av domstolens rättspraxis att varje tvingande bestämmelse, eller till och med endast försvårande bestämmelse, kan utgöra en restriktion i den mening som avses i artikel 73b.1.

46. Enligt min mening utgör den österrikiska lagstiftningen i fråga en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b.1.

47. Principen om fri rörlighet för kapital har nämligen särskilt inrättats för att göra det möjligt för gemenskapsmedborgarna att åtnjuta de förmånligaste villkor som kan erbjudas dem för investering och placering av deras kapital i en av staterna i gemenskapen.

48. Det är klarlagt att den nationella regleringen i fråga inte förbjuder dem som är bosatta i landet att avtala om lån utanför landet eller underkastar sådana lån hårdare villkor än dem som upptagits i Österrike. Den berövar dem emellertid möjligheten att dra nytta av en eventuell frånvaro av beskattning avseende lån som upptagits utanför landet. En åtgärd som innebär att en medlemsstat erbjuder låntagare att slippa betala skatt avseende ett lån är till sin karaktär sådan att den kan få en enskild eller ett företag att besluta sig för att avtala om ett lån från ett organ i den stat som erbjuder denna typ av skatteförmån eller skattefrihet.

49. Det är därför som den österrikiska lagstiftningen, genom att uppställa regler som har till följd att de som är bosatta i Österrike berövas intressanta villkor som erbjuds andra gemenskapsmedborgare, i högsta grad kan minska attraktionen hos en sådan transaktion och därigenom avskräcka intressenter från att utföra den. En sådan lagstiftning utgör därför ett hinder för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b.1.

50. Jag skall härefter undersöka om denna åtgärd, som till sin karaktär är sådan att den kan begränsa kapitalrörelser inom gemenskapen, omfattas av tillämpningsområdet för de undantag från principen som anges i artikel 73b.1. Det rör sig således om att försäkra sig om att denna åtgärd, i enlighet med artikel 73d.1 b, är nödvändig för att förhindra överträdelser av lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning, eller om den är motiverad med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

51. Innebörden av dessa begrepp framgår inte uttryckligen av fördraget.

52. Domstolen har vid olika tillfällen prövat om nationella åtgärder som utgör hinder för den fria rörligheten för kapital varit motiverade.

53. Domstolen prövade sålunda i domen av den 3 februari 1993 i målet Veronica Omroep Organisatie [25] om bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital utgjorde hinder för, bland annat, ett förbud i en nationell lagstiftning för ett programföretag som var etablerat i den staten att investera kapital i ett sändningsföretag som var etablerat eller skulle etablera sig i en annan medlemsstat och att ställa en bankgaranti för ett TV-bolag som skulle bildas i denna medlemsstat. Den nederländska regeringen motiverade dessa åtgärder med att lagstiftningen i fråga syftade till att skapa ett sändningssystem för radio och TV som tryggade mångfalden och som inte var av kommersiell karaktär, och att åtgärderna således utgjorde en del av kulturpolitiken inom den audiovisuella sektorn med målet att säkerställa yttrandefriheten för de olika sociala, kulturella, religiösa och filosofiska åsikter som förekommer i Nederländerna. [26] Domstolen fann att sådana åtgärder syftade till att uppnå mål av allmänt intresse och att de motiverade att hinder för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 67 i EEG-fördraget uppstod. [27]

54. Domstolen hade likaledes i det ovannämnda målet Bordessa m.fl. tillfrågats om förenligheten med artikel 73b av en nationell lagstiftning som föreskrev att utförsel av större summor kontanta medel till andra medlemsstater måste föregås av en deklaration eller ett administrativt tillstånd. Vad gällde den föregående deklarationen fann domstolen att en sådan "kan... utgöra en åtgärd som erfordras som medlemsstaterna har rätt att vidta eftersom den, i motsats till ett föregående tillstånd, inte uppehåller transaktionen i fråga, men inte desto mindre tillåter de nationella myndigheterna att utöva en effektiv kontroll för att hindra överträdelser av staternas lagar och andra författningar". [28]

55. Vad gällde det administrativa tillståndet hävdade den spanska regeringen att denna åtgärd uppfyllde kraven i artikel 73d.1 b, eftersom tillståndstvånget fanns av skäl som har att göra med kampen mot brott som ofta har samband med denna typ av överföringar, såsom penningtvätt, narkotikahandel, skattebedrägeri och terrorism. Dessa åtgärder infördes just för att de behöriga spanska myndigheterna skulle kunna identifiera de personer som utfört sådana överföringar av kontanter till utlandet (och således förhindra att dessa handlingar sker under anonymitetsskydd) och att vidta eventuella tillkommande undersökningar med syfte att fastställa samband mellan handlingarna i fråga och vissa typer av brott. Den spanska regeringen hävdade att endast ett föregående tillstånd gjorde det möjligt att säkerställa om den som utförde överföringen gjorde sig skyldig till en straffbelagd överträdelse och följaktligen att systemet hade den fördelen att straffsanktioner, till exempel konfisker-

25 — Mål C-148/91, REG 1993, s. I-487, punkt 8; svensk specialutgåva, volym 14.

26 — Ibidem, punkt 9.

27 — Ibidem, punkt 14.

28 — Punkt 27.

ing av det kapital med vilket överträdelsen utförts, skulle kunna ådömas en lagöverträdare på ett effektivt sätt. Åtgärden syftade således till att uppnå mål rörande allmän ordning.

56. Domstolen konstaterade emellertid att den spanska regeringen inte på ett tillfredsställande sätt visat "att det är omöjligt att straffsanktionera underlåtenheten att inlämna en föregående deklaration". [29]

57. I domarna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien prövade domstolen frågan om artikel 48 i EEG-fördraget (senare artikel 48 i EG-fördraget, nu artikel 39 EG), artikel 59 i EEG-fördraget (senare artikel 59 i EG-fördraget, nu artikel 49 EG), artikel 67 i EEG-fördraget (senare artikel 73h i EG-fördraget, upphävd genom Amsterdamfördraget) och artikel 106 i EEG-fördraget (upphävd genom Maastrichtfördraget) utgjorde hinder mot att en medlemsstats lagstiftning gjorde avdragsrätten för en försäkringspremie för sjuk- och invaliditetsförsäkringar eller för pensions- och livförsäkringar beroende av att premierna betalades i den staten.

58. Efter att ha besvarat den frågan jakande tillade domstolen emellertid att sådana åtgärder var motiverade. Domstolen konstaterade nämligen att det i skattesystemet i fråga fanns ett nära samband mellan avdragsrätten för försäkringspremier och beskattningen av de belopp som utbetalas av försäkringsgivarna till uppfyllelse av pensions- och livförsäkringsavtal. På grund av detta samband fann domstolen att den kompensation för avdragsgilla försäkringspremier som sker genom beskattning inte längre kunde säkerställas, om utbetalningar som sker till följd av att avdragsgilla försäkringspremier erlagts av en utländsk försäkringsgivare i utlandet där det är osäkert om de är skattepliktiga.

59. Domstolen fann således att behovet av att säkerställa kongruensen i ett skattesystem kan motivera en reglering som inskränker utövandet av de grundläggande friheterna enligt fördraget, såsom den fria rörligheten för kapital.

60. I förevarande mål har den österrikiska regeringen understrukit att syftet med den nationella lagstiftningen är att införa en indirekt inrikesskatt, vilket enligt den i nuläget delvis harmoniserade skatterätten omfattas av medlemsstaternas befogenhet. Grunden för förpliktelsen, det vill säga skatteplikten, består följaktligen i förekomsten av ett lån som avtalats med upprättande av en skriftlig handling eller genom någon annan handling med motsvarande effekt inom landet. Den österrikiska regeringen har tillagt att beskattningen av lån som upptagits utomlands av personer bosatta i Österrike med upprättande av en skriftlig handling har sin grund i iakttagandet av principen om invånarnas lika behandling i skattehänseende. Denna åtgärd är således nödvändig, i den mening som avses i artikel 73d.1 b, för att förhindra överträdelser av nationella lagar och regler inom skatteområdet.

29 — Punkt 30.

61. Även kommissionen anser att varken artikel 73b.1 eller någon annan bestämmelse i gemenskapsrätten utgör hinder för medlemsstaterna att påföra en stämpelskatt på denna typ av transaktioner, under villkor att medlemsstaterna iakttar de gemenskapsrättsliga principerna och särskilt att de inte inför en öppen eller förtäckt diskriminering, på grund av de ekonomiska aktörernas nationalitet, [30] eller att de inte åsidosätter proportionalitetsprincipen.

62. Inledningsvis finns det anledning att pröva om åtgärden i fråga utgör en tull som påförs vissa ekonomiska transaktioner på grund av att en gräns överskrids eller om det är fråga om en intern skatt, som påförs alla produkter utan åtskillnad och oavsett om en gräns överskridits. Denna fråga är viktig eftersom domstolen i enlighet med fast rättspraxis [31] har uttalat att "tullar är förbjudna, oberoende av alla överväganden om syftet med deras införande liksom ändamålet med de intäkter de ger". [32] I punkt 9 andra stycket i den ovannämnda domen kommissionen mot Italien uttalade domstolen att "[e]n avgift, om än minimal, som införs ensidigt, oavsett dess benämning eller utformning, och som läggs på inhemska eller utländska varor på grund av att dessa passerar gränsen, utgör, om den inte är en tull i egentlig mening, en avgift med motsvarande verkan enligt artiklarna 9, 12, 13 och 16 i fördraget, även om den inte uppbärs för statens räkning, inte har någon diskriminerande eller skyddande verkan och den avgiftsbelagda varan inte konkurrerar med inhemsk produktion". Även om kapital i sig inte kan betraktas som varor [33], åtnjuter det rätten till fri rörlighet inom gemenskapen. Att påföra tullavgifter på gränsöverskridande kapitalrörelser skulle stå i strid med denna princip, som i enlighet med artikel 73b.1 har direkt effekt. [34] Skatter och avgifter, i den mening som avses i gemenskapsrätten, och särskilt indirekta och direkta interna skatter som påförs produkter utan åtskillnad och oavsett om de passerat några gränser, är däremot inte i sig förbjudna.

63. Såsom framgår ovan [35] föreskrivs i den österrikiska lagstiftningen, enligt lydelsen av § 15 stycke 1 jämfört med § 16 stycke 1 och med § 33 TP 8 stycke 1 GebG, att lån som upptagits i Österrike med upprättande av en skriftlig handling ger upphov till skatteplikt motsvarande 0,8 procent av lånebeloppet. I enlighet med § 15 stycke 1 jämfört med § 16 stycke 2 och med § 33 TP 8 stycke 1 GebG omfattar denna skatteplikt alla låneavtal som ingåtts i utlandet mellan utlänningar och inlänningar, om de har samband med Österrike [36].

30 — Detta är även den portugisiska regeringens åsikt.

31 — Se domen den 1 juli 1969 i mål 24/68, kommissionen mot Italien (REG 1969, s. 193, punkt 7; svensk specialutgåva, volym I).

32 — Dom av den 14 september 1995 i de förenade målen C-485/93 och C-486/93, Simitzi (REG 1995, s. I-2655), punkt 14.

33 — Se domstolens domar av den 23 november 1978 i mål 7/78, Thompson m.fl., REG 1978, s. 2247, punkt 25, av den 10 december 1968 i mål 7/68, kommissionen mot Italien, REG 1968, s. 617, och i det ovannämnda målet Bordessa m.fl., punkt 12.

34 — Se den ovannämnda domen i målet Sanz de Lera m.fl., punkt 2 i domslutet.

35 — Se punkterna 10 till 17 i föreliggande förslag till avgörande.

36 — Ibidem punkt 13.

64. En nationell åtgärd genom vilken en skatt, utan hänsyn till avtalsparternas nationalitet eller till platsen för låneavtalets ingående, påförs dem som är bosatta i Österrike och som ingår ett sådant avtal, måste betraktas som en indirekt intern skatt. Denna åtgärd har till följd just att de skattskyldiga förhindras att, genom att utnyttja den fria rörligheten för kapital enligt artikel 73b.1, rättsstridigt undandra sig de förpliktelser som följer av en nationell skattelagstiftning som omfattas av medlemsstatens, som åtnjuter en omfattande behörighet inom området, befogenhet.

65. Det står nämligen klart att EG-fördraget inte innehåller några bestämmelser som är jämförbara med artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse) [37] inom området för direkt och indirekt beskattning. Med undantag för artikel 220 EG (nu artikel 293 EG) [38] innehåller EG-fördraget faktiskt inte några bestämmelser inom detta område.

66. Skatteområdet är dessutom undantaget från tillämpningsområdet för artikel 100a i EG-fördraget (nu artikel 95 EG i ändrad lydelse), enligt vilken harmoniseringsåtgärder kan antas med kvalificerad majoritet. I enlighet med artikel 99 EG (nu artikel 93 EG) skall emellertid harmonisering av skatteområdet ske genom enhälligt beslut av medlemsstaterna i den mån det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar inom den tid som anges i artikel 7a i EG-fördraget (nu artikel 14 EG i ändrad lydelse), det vill säga under en period som löpte ut den 31 december 1992.

67. Detta område har emellertid endast delvis harmoniserats (så har skett med mervärdesskatter [39] och indirekta skatter på kapitalanskaffning [40]). Jag måste därför sluta mig till att rätten att fastställa skatter, till exempel att påföra låneavtal en stämpelskatt, omfattas av medlemsstaternas befogenheter.

68. Dessa befogenheter begränsas av att gemenskapsrätten och dess allmänna och grundläggande principer skall iakttas. Domstolen har redan funnit att "medlemsstaterna [skall]... respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter". [41]

69. Det skall således undersökas om medlemsstaten, inom ramen för de omfattande

37 — I vilken stadgas att ingen medlemsstat skall "direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

38 — Enligt vilken medlemsstaterna skall avskaffa dubbelbeskattningen inom gemenskapen.

39 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

40 — Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25).

41 — Domstolens domar av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 1991, s. I-4585, punkt 12, av den 12 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 21, av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 19.

befogenheter den har, har iakttagit de skyldigheter den har enligt gemenskapsrätten.

70. Sandoz har hävdat att § 33 TP 8 stycke 1 GebG strider mot artikel 73b.1, utan att vara motiverad enligt någon av de grunder som anges i artikel 73d.1. Sandoz understryker att en skriftlig handling i den mening som avses i GebG i princip upprättas av rättssäkerhetsskäl och sluter sig till att den skatt som skall erläggas "anses motsvara den större rättssäkerhet som uppnås genom att en skriftlig handling upprättas" [42]. Syftet med den omtvistade österrikiska bestämmelsen är således att säkerställa rättssäkerheten för transaktionen.

71. Sandoz har emellertid gjort gällande att den åtgärd som antagits av den österrikiska regeringen, det vill säga att en stämpelskatt påförs varje låneavtal vare sig det ingåtts utomlands eller i Österrike, inte uppfyller de krav som uppställts genom domstolens rättspraxis rörande proportionalitetsprincipen. Sandoz anför att det är allmän praxis i Österrike att någon skriftlig handling inte längre upprättas avseende denna typ av transaktion (lån), eller att en sådan handling ersätts med en annan handling som inte utgör grund för skatteplikt. Eftersom åtgärden inte längre är anpassad till ett behov är den heller inte längre nödvändig. Dessutom anför Sandoz att rättssäkerheten, som i sig är värd att skyddas, inte kan anses utgöra ett nödvändigt eller proportionerligt medel för att täcka det allmännas ekonomiska behov, vilket är det egentliga syftet med § 33 TP 8 stycke 1 GebG. Åtgärden står således inte i överensstämmelse med det angivna syftet att säkerställa rättssäkerheten för transaktionen, och därigenom har proportionalitetsprincipen åsidosatts.

72. Det följer av fast rättspraxis att det genom proportionalitetsprincipen förutsätts att åtgärder som antagits genom en reglering inte går utöver vad som är lämpligt och nödvändigt för att uppnå de legitima syften som regleringen syftar till, vilket innebär att om fler valmöjligheter finns mellan olika lämpliga åtgärder måste den behörige lagstiftaren använda sig av den minst ingripande, och de besvär som uppstår får inte vara oproportionerliga i förhållande till åsyftade mål. [43]

73. § 33 TP 8 stycke 1 GebG måste anses vara en åtgärd genom vilken en indirekt skatt införts på lån upptagna inom landet och på lån som, fastän de upptagits utomlands, har ett särskilt samband med Österrike. Det huvudsakliga syftet med denna åtgärd är således mycket riktigt att säkerställa invånarnas lika behandling i skattehänseende och inte, såsom Sandoz hävdat,

42 — Inlaga av sökanden i målet vid den nationella domstolen, s. 25 stycke 1. Dessutom motiverar Sandoz sin inställning genom att citera olika författare: Gaier, Gebührengesetz, § 1 i GebO, punkt 14, Doralt, P., FS-Kastner zum 90 Geburtstag, s. 106.

43 — Se till exempel domstolens dom av den 17 juli 1997 i mål C-354/95, National Farmers' Union m.fl. (REG 1997, s. I-4559), punkterna 49 och 50, eller domstolens dom av den 29 januari 1998 i mål C-161/96, Südzucker (REG 1998 s. I-281), punkt 31.

att säkerställa rättssäkerheten för transaktionen.

74. Den nationella åtgärden i fråga har till effekt att alla som är bosatta i Österrike, utan hänsyn till deras nationalitet eller till den plats där låneavtalet ingåtts, förpliktas att erlägga en skatt motsvarande en viss procentsats av lånebeloppet. Bestämmelsen är därför ägnad att uppnå det angivna syftet med den.

75. För övrigt gör inte enbart den omständigheten att parter i denna typ av avtal, enligt den österrikiska lagstiftningen, inte åläggs att upprätta en skriftlig handling det möjligt att sluta sig till att åtgärden i fråga inte är nödvändig. Min slutsats skulle ha varit annorlunda om Sandoz hade styrkt att den österrikiska lagstiftningen undantar vissa invånare, som under jämförbara omständigheter ingått låneavtal med upprättande av en skriftlig handling, från denna beskattning.

76. Mot bakgrund av utredningen i målet måste den slutsatsen dras, att proportionalitetsprincipen inte åsidosatts.

77. Av vad som anförts följer att en nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 1 GebG utgör ett hinder för den fria rörligheten för kapital som är motiverat med hänsyn till artikel 73d.1 b.

78. Det återstår att pröva om denna bestämmelse utgör ett medel för godtycklig diskriminering i den mening som avses i artikel 73d.3.

79. Enligt domstolens fasta rättspraxis [44] kan "en diskriminering endast... bestå av en tillämpning av olika regler i jämförbara situationer eller av samma regel i olika situationer". [45]

80. Mot bakgrund av utredningen i målet tycks det inte som om den österrikiska lagstiftningen om uppbörd av den skatt som införts genom § 33 TP 8 stycke 1 GebG tillämpas på ett annorlunda och ofördelaktigt sätt på utländska låntagare som är bosatta i Österrike, utan i stället att den är tillämplig, oavsett nationalitet och plats för låneavtalets ingående, på alla låntagare som bor i landet. För övrigt medger alla parter i målet, inklusive sökanden, att så är fallet.

81. Av vad som anförts följer att en nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 1 GebG utgör hinder för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b.1, som är motiverat av behovet av att säkerställa att invånarna i Österrike behandlas lika i skattehänseende. Bestämmelsen måste således betraktas som en nödvändig åtgärd för att förhindra överträdelser av de nationella lagarna inom skatteområdet. Härav följer att den ovan-

44 — Domstolens dom av den 13 november 1984 i mål 283/83, Racke (REG 1984 s. 3971).

45 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 30.

nämnda nationella åtgärden omfattas av tillämpningsområdet för undantagen från artikel 73b.1 enligt artikel 73d.1 b. Dessutom är en sådan åtgärd inte oproportionerlig och utgör inte en godtycklig diskriminering i den mening som avses i artikel 73d.3.

Där stadgas att "Tillämpningen [av åtgärder som erfordras för att förhindra överträdelser av staternas lagar och andra författningar, bland annat avseende beskattning] får inte verka hindrande för kapitalrörelser som genomförts i enlighet med gemenskapslagstiftningen".

Den första frågan

82. Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i om artiklarna 73b.1 och 73d.3 liksom artikel 1.1 och 1.4 i direktivet skall tolkas så att de utgör hinder för en nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 4 första meningen, enligt vilken lån upptagna på grundval av en handling "med motsvarande effekt" påförs den skatt som anges i § 33 TP 8 stycke 1 GebG, när lånet har givits av "en långivare som inte är bosatt i landet eller har sin vanliga vistelseort, leder sin verksamhet eller har sitt säte inom landet...".

84. Jag kommer således att pröva den nationella domstolens första fråga avseende den nationella bestämmelsens överensstämmelse endast med artiklarna 73b.1, 73d.1 och 73d.3 jämförda med artikel 4 stycke 2 i direktivet. Det är således lämpligt att först kontrollera om den tvistiga nationella bestämmelsen utgör hinder för den fria rörligheten för kapital.

83. I artikel 1.1 och 1.4 stycke 1 i direktivet återges i sak i de bestämmelser som nu finns i artiklarna 73b.1 och 73d.1 b. I det andra stycket till artikel 4 i direktivet återfinns däremot en särskild bestämmelse som inte uttryckligen återgetts i fördraget.

85. Jag erinrar om att i § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG stadgas i sak att, om lån upptagits i utlandet av en invånare i Österrike utan stöd av en skriftlig handling och lånets existens framgår av att det redovisats i bokföring och annat räkenskapsmaterial, skatteplikt för lånet föreligger enligt samma bestämmelses första stycke.

86. Jag har redan vid prövningen av den andra frågan funnit att en nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 1 GebG utgör hinder för den fria rörligheten för kapital.[46] Dessa slutsatser gäller *a fortiori* en bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG, som har till följd att tillämpningsområdet för den beskattning som påförs lån som upptagits av invånare i Österrike med upprättande av skriftlig handling inom och utom landet endast utökas till sådana lån som upptas utomlands av invånare i Österrike på grundval av en handling "med motsvarande effekt". En sådan bestämmelse är nämligen tveklöst till sin karaktär sådan att den kan förmå låntagare bosatta i landet att avstå från att avtala om lån under denna form i utlandet, eftersom de endast har rätt till skattebefrielse om de sluter ett sådant avtal i Österrike.

87. För att svara på den första frågan krävs att det undersöks om detta hinder för den fria rörligheten för kapital utgör en nödvändig åtgärd för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning, som är tillåten enligt artikel 73d.1 b. Om så befinns vara fallet skall jag pröva om åtgärden utgör en sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artikel 73d.3.

88. Vid prövningen av den andra frågan framkom att fördraget inte innehåller några definitioner av de begrepp som finns i artikel 73d.1 b. Av domstolens rättspraxis följer dessutom att domstolen avgör innebörden av dessa begrepp med beaktande av omständigheterna i målet.[47]

89. I domen i det ovannämnda målet Trummer och Mayer angavs således som motivering till en reglering, enligt vilken en inteckning som görs som säkerhet för en skuld inte får uttryckas i utländsk valuta, att den syftade till att garantera förutsebarhet och överskådlighet inom inteckningssystemet. Det hävdades att en sådan motivering utgjorde ett tvingande skäl av allmänintresse.[48]

90. Domstolen godtog inte detta argument, bland annat mot bakgrund av att det enligt den nationella lagen i fråga var tillåtet att uttrycka inteckningens värde med hänvisning till priset på guld, vilket är utsatt för samma fluktuationer som utländska valutor. Domstolen fann därför att "en nationell lag som den i målet vid den nationella domstolen innehåller ett osäkerhetsmoment som är av sådan art att uppnåendet av ovannämnda syfte äventyras".[49]

46 — Se särskilt punkterna 35 och 36 och punkterna 45—49 i föreliggande förslag till avgörande.

47 — Ibidem, punkterna 51 och 59.

48 — Punkt 29.

49 — Punkt 32.

91. Vad gäller den nationella åtgärden i fråga, i dess utformning enligt § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG, tycks den mig inte vara ägnad att uppnå de legitima syften som den nationelle lagstiftaren angett.

92. Den österrikiska regeringen har hävdat att § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG omfattas av tillämpningsområdet för de bestämmelser om undantag som finns i artikel 73d.1 och att bestämmelsen har två syften. Dels syftar den till att förhindra skatteundandraganden vad gäller låntagare bosatta i Österrike, bestående i att lån som upptagits genom skriftlig handling inte redovisas, vilket underlättas av de svårigheter den nationella behöriga myndigheten har att fastställa om en skriftlig handling faktiskt upprättats utomlands. Den omtvistade åtgärden är således motiverad av hänsyn till allmän ordning och allmän säkerhet. Dels syftar bestämmelsen till att säkerställa att invånarna i Österrike behandlas lika i skattehänseende, oavsett deras nationalitet eller platsen för låneavtalets ingående. Bestämmelsen syftar således till att förhindra överträdelser av dess lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning.

93. Vad gäller sistnämnda syfte är det klarlagt dels att den österrikiska lagstiftningen tillåter låntagare att avtala om lån utan stöd av en skriftlig handling, dels att sådana lån måste redovisas i bokföringen. Enligt den österrikiska lagstiftningen är denna typ av lån dessutom befriade från beskattning enligt § 33 TP 8 stycke 1 GebG.[50] Genom att införa en regel, enligt vilken en låntagare i landet som upptar ett sådant lån i utlandet måste erlägga den omtvistade skatten, åsidosätter man principen om invånarnas lika behandling i skattehänseende, eftersom det skattesystem som är tillämpligt på invånare i Österrike, som omfattas av samma förhållanden, gör en åtskillnad i behandling med avseende på platsen för avtalets ingående. Karaktären av den nationella bestämmelsen i fråga är således sådan att det angivna syftet med den äventyras.

50 — Se särskilt punkterna 25 och 26 i förevarande förslag till avgörande. Detta har för övrigt bekräftats av den österrikiska regeringens ombud vid dess muntliga framställning.

94. Vad gäller risken för skatteundandraganden, vilka bestämmelsen är avsedd att motverka, är det tillräckligt att understryka att en sådan risk föreligger oavsett om lånet upptagits i Österrike eller utomlands. Jag har emellertid inte kännedom om den österrikiska lagstiftaren har infört bestämmelser som syftar till att motverka sådana skatteundandraganden vad gäller låntagare bosatta i Österrike som sluter avtal inom landet och, om så är fallet, vilken lydelse dessa bestämmelser har. Två möjligheter bör granskas. Om den österrikiska lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser som syftar till att minska risken för skatteundandraganden vad gäller invånare i Österrike vid denna typ av transaktioner, måste slutsatsen bli att den accepterar förekomsten av denna risk. Om sådana bestämmelser däremot existerar så utgör de inte sådana bestämmelser som omnämns i den omtvistade nationella bestämmelsen. Den österrikiska regeringen har emellertid inte styrkt att sådana bestämmelser inte kan tillämpas avseende situationer där skatteundandragen skett vad gäller låntagare bosatta i Österrike som slutit avtal utomlands. I båda fallen måste jag dra slutsatsen att den omtvistade bestämmelsen är olämplig för att uppnå det angivna syftet.

95. De argument som den österrikiska regeringen anfört är därför inte tillräckliga för att berättiga den restriktion för kapitalrörelser som uppställts genom § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG.

96. Den nationella bestämmelsen i fråga tycks mig dessutom stå i strid med direktivet och därvid särskilt dess artikel 4 andra stycket, som fortfarande är tillämplig i den mån den innehåller definitioner av begreppen i de fördragsbestämmelser som rör den fria rörligheten för kapital.[51] I artikel 4 andra stycket i direktivet föreskrivs att "Tillämpningen av sådana åtgärder och regler får inte verka hindrande för kapitalrörelser som genomförts i enlighet med gemenskapslagstiftning".

97. I den ovannämnda domen i målet Bordessa m.fl. fann domstolen att den spanska nationella bestämmelse som stadgade att alla kapitalöverföringar måste föregås av ett tillstånd från den behöriga nationella administrationen skulle återföra kapitalets fria rörlighet under administrationens skön och skulle, av denna anledning, kunna göra denna frihet till en illusion.[52] Följaktligen fann domstolen att denna åtgärd kunde "verka hindrande för kapitalrörelser som genomförts i enlighet med gemenskapsrätten, vilket skulle stå i strid med artikel 4 andra stycket i direktivet".[53]

51 — Genom analogi, punkt 21 i den ovannämnda domen i målet Trummer och Mayer.

52 — Punkt 25.

53 — Ibidem.

98. Jag erinrar om att enligt § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG påförs alla låntagare bosatta i Österrike som upptar ett lån i utlandet utan stöd av en skriftlig handling systematiskt den omtvistade skatten, i syfte att förhindra att vissa av dem gör skatteundandraganden. Därigenom berövas de låntagare som är bosatta i Österrike och som inte gör skatteundandraganden den skatteförmån som endast de låntagare som sluter avtal i Österrike åtnjuter. Denna bestämmelse har således som effekt att förmå de låntagare som bor i Österrike och som inte gör skatteundandraganden att avstå från att uppta lån i utlandet.

99. Följaktligen är en sådan bestämmelse till sin karaktär sådan att den hindrar kapitalrörelser som sker i enlighet med bestämmelserna i gemenskapsrätten och den står därigenom i strid med artikel 4 andra stycket i direktivet.

100. Av vad som anförts följer att en nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG strider mot artikel 4 andra stycket i direktivet.

101. Eftersom jag anser att de hinder för den fria rörligheten för kapital som uppställts genom den omtvistade nationella bestämmelsen inte uppfyller kraven i artikel 73d.1, behöver frågan huruvida den omtvistade nationella bestämmelsen[54] är av diskriminerande karaktär i den mening som avses i artikel 73d.3 inte prövas.

102. Av vad som anförts följer att en nationell bestämmelse som den i § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG utgör ett hinder för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b.1, som inte omfattas av tillämpningsområdet för de undantag från ovannämnda princip som anges i artikel 73d.1 b.

54 — För övrigt utgör artikel 58.3 EG likaledes hinder för en sådan bestämmelse. Samtliga intervenienter, inklusive den österrikiska regeringen, är av denna uppfattning. Vid det muntliga anförandet har kommissionen faktiskt meddelat, utan att därvid motsägas av regeringens representant, att en ändring i den omtvistade nationella texten skulle ske på så vis att alla låntagare bosatta i Österrike, oavsett platsen för ingåendet av avtalet för lånet upptaget genom en handling "med motsvarande effekt", skall påföras den omtvistade skatten.

Förslag till avgörande

103. Mot bakgrund av vad som anförts föreslår jag att domstolen skall besvara Verwaltungsgerichtshofs frågor som följer:

1) En nationell lagstiftning som påför en skatt uppgående till en viss procentsats av lånebeloppet på lån som upptagits på grundval av en skriftlig handling av låntagare bosatta i Österrike från långivare bosatta utomlands, måste anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56 EG), som

— är hänförligt till de undantag som anges i artikel 73d.1 b i EG-fördraget (nu artikel 58 EG), vilken ger medlemsstaterna rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning, i den mån de syftar till att säkerställa kongruensen i ett nationellt skattesystem, vilket förfarande omfattas av medlemsstaternas befogenhet,

— inte åsidosätter proportionalitetsprincipen,

— inte utgör ett medel för godtycklig diskriminering i den mening som avses i artikel 73d.3, eftersom skattesystemet i fråga inte gör någon åtskillnad i behandling mellan låntagare bosatta i landet med avseende på deras nationalitet, avtalsparternas nationalitet eller platsen för avtalets ingående.

2) Artiklarna 73b.1, 73d.1 och artikel 4 stycke 2 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken låntagare som är bosatta i landet och som avtalar om lån på grundval av en handling med motsvarande effekt av en skriftlig handling med en långivare som är bosatt utomlands påförs en skatt uppgående till en viss procentsats av lånebeloppet, medan låntagare som är bosatta inom landet och upptar ett sådant lån från en långivare inom landet inte påförs en sådan skatt.

Ändamålet med en prövning av en sådan lagstiftnings förenlighet med artikel 73d.3 har därmed förfallit.