DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. juli 2004 *

I sag C-315/02,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Anneliese Lenz

mod

Finanzlandesdirektion für Tirol,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B et 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta og K. Lenaerts (refererende dommer),

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— A. Lenz ved Wirtschaftsprüfer og Steuerberater C. Huber og R. Leitner

— den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget

— den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget

— den franske regering ved G. de Bergues og P. Boussaroque, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved K. Manji, som befuldmægtiget, bistået af barrister M. Hoskins

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 29. januar 2004 er afgivet mundtlige indlæg af A. Lenz ved R. Leitner og Steuerberater G. Toifl, af den østrigske regering ved J. Bauer, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved M. Hoskins og af Kommissionen ved K. Gross og R. Lyal,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. marts 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 27. august 2002, indgået til Domstolen den 6. september 2002, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF).

2 Disse spørgsmål er rejst under en sag, som Anneliese Lenz har anlagt ved ovennævnte ret, og hvorunder hun har gjort gældende, at de regler i den østrigske skattelovgivning, der vedrører beskatning af kapitalindkomst, er i strid med fællesskabsretten.

Retsforskrifter

3 Efter det østrigske skattesystem beskattes indtægter fra selskaber, der er hjemmehørende i Østrig, på to niveauer: på selskabsniveau, hvor selskabets overskud beskattes med en fast sats på 34%, og på aktionærniveau, hvor aktionærerne beskattes af deres kapitalindtægter, det vil sige deres udbytte og andet afkast, der hidrører fra selskabet.

4 Hvad angår beskatning af aktionærer sondres der mellem indtægter, der hidrører fra Østrig, og indtægter, der hidrører fra udlandet.

Beskatningen af kapitalindkomst fra Østrig

5 § 93, stk. 2, i Einkommensteuergesetz 1988 (lov fra 1988 om indkomstskat, BGBl 1988/400, herefter »EStG«) har følgende ordlyd: »En kapitalindtægt er indenlandsk, når debitor for kapitalindtægten har bopæl, ledelse eller hjemsted i Østrig eller er et kreditinstituts filial i Østrig [...]« (i den affattelse, der fremgår af BGBl 1996/201).

6 EStG's § 93, stk. 1 (i den affattelse, der fremgår af BGBl 1996/201), bestemmer: »Med hensyn til indenlandske kapitalindtægter [...] opkræves indkomstskatten ved indeholdelse i kapitalindtægten (»Kapitalertragsteuer«)«, der i henhold til EStG's § 95, stk. 1, er på 25%.

7 I EStG's § 97, stk. 1 (i den affattelse, der fremgår af BGBl 1996/797), er det fastsat, at kapitalindkomstskat »anses for at være erlagt ved skatteindeholdelsen«. Der skal altså ikke efterfølgende betales indkomstskat af kapitalindtægter.

8 I tilfælde, hvor den endelige skat ikke kan indeholdes ved kilden (dvs. ved selskaberne), er det i EStG's § 97, stk. 2, fastsat, at skatten opkræves ved »at den, der indløser kuponerne, frivilligt indbetaler et beløb, der svarer til skatten på kapitalindtægterne« (i den affattelse af bestemmelsen, der fremgår af BGBl 1996/797).

9 Hvis den skattepligtige beslutter sig for ikke at betale den endelige skat på 25% af sine kapitalindtægter fra Østrig, er han i medfør af EStG's § 37, stk. 1 og 4 (i den affattelse af bestemmelsen, der fremgår af BGBl 1996/797), omfattet af den ordning, der betegnes som »halv skattesatsordning« (»Halbsatzverfahren«).

10 I dette tilfælde indgår kapitalindtægterne i opgørelsen af den samlede skattepligtige indkomst, hvilket indebærer, at der muligvis skal svares skat efter en højere sats. Som modvægt til denne forhøjelse beskattes kapitalindtægterne imidlertid med en sats, der er nedsat til halvdelen af den for den samlede indkomst anvendte skattesats.

Beskatning af kapitalindtægter hidrørende fra udlandet

11 Der skal betales almindelig indkomstskat af kapitalindtægter hidrørende fra udlandet, der udbetales til en skattepligtig med bopæl i Østrig. De indgår således i opgørelsen af den samlede skattepligtige indkomst, og der skal normalt betales indkomstskat af disse indtægter. Den maksimale indkomstskattesats er på 50%.

12 De østrigske retsforskrifter er ændret ved en lov, der trådte i kraft den 1. april 2002. Loven blev vedtaget, efter at tvisten i hovedsagen opstod, og finder således ikke anvendelse på den.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Anneliese Lenz, der er tysk statsborger og fuldt skattepligtig i Østrig, opgav på sin selvangivelse for 1996 kapitalindtægter i form af udbytte fra aktieselskaber, der er hjemmehørende i Tyskland. De østrigske skattemyndigheder anvendte den almindelige indkomstskattesats på disse indtægter. Den halve skattesats i medfør af EStG's § 37 og reglen om den endelige skattebetaling i EStG's § 97, sammenholdt med EStG's § 93 (herefter »de omhandlede skattefordele«), finder nemlig kun anvendelse på kapitalindtægter fra Østrig.

14 Da Anneliese Lenz var af den opfattelse, at anvendelsen af den almindelige progressive skattesats på hendes kapitalindtægter fra Tyskland er i strid med de frie kapitalbevægelser som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1, klagede hun over

skatteansættelsen til Finanzlandesdirektion für Tirol. Ved afgørelse af 16. april 1999 blev klagen forkastet, og Annelise Lenz indbragte denne afgørelse for Verwaltungsgerichtshof.

15 Under disse omstændigheder besluttede Verwaltungsgerichtshof at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

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

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

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

De første to spørgsmål

16 Med de to første spørgsmål, som det er hensigtsmæssigt at behandle samlet, har den forelæggende ret nærmere bestemt forespurgt, om traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1 og 3, er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der anvendes en endelig skattesats på 25% eller en sats, der er nedsat med halvdelen, på kapitalindtægter, der hidrører fra selskaber, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, mens kapitalindtægter fra udlandet ikke er omfattet af disse bestemmelser, og om afgørelsen af spørgsmålet om, hvorvidt en sådan lovgivning er forenelig med de omhandlede traktatbestemmelser, i givet fald afhænger af niveauet for beskatning af selskabernes overskud i form af selskabsbeskatning i den stat, hvori de er hjemmehørende.

17 Eftersom tvisten i hovedsagen vedrører den omstændighed, at skattemyndighederne i en medlemsstat afviser at give de omhandlede skattefordele til en person, der er fuldt skattepligtig i denne medlemsstat, og som har modtaget udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal de forelagte spørgsmål kun besvares, i det omfang de vedrører de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne.

18 Det må først undersøges, om en skattelovgivning som i hovedsagen begrænser de frie kapitalbevægelser som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1, som hævdet af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og Anneliese Lenz.

19 Det bemærkes, at det af fast retspraksis fremgår, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I,

s. 2493, præmis 16, af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32, og af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 21).

20 Det må konstateres, at den omhandlede skattelovgivning bevirker, at skattepligtige med bopæl i Østrig afskrækkes fra at investere deres midler i selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Den pågældende lovgivning giver nemlig skattepligtige med bopæl i Østrig mulighed for, hvad angår beskatning af kapitalindtægter fra Østrig, at vælge mellem en endelig beskatning med en fast sats på 25% og almindelig indkomstskat med en sats, der er nedsat med halvdelen, hvorimod kapitalindtægter fra en anden medlemsstat er undergivet den almindelige skat, hvis sats kan nå op på 50%.

21 Den nævnte lovgivning har ligeledes en restriktiv virkning for selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, idet den set fra deres side udgør en hindring ved rejsning af kapital fra Østrig. I det omfang kapitalindtægter, der hidrører fra en anden medlemsstat, i skattemæssig henseende behandles mindre gunstigt end kapitalindtægter fra Østrig, er køb af aktier i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, for investorer, der er bosat i Østrig, nemlig mindre attraktivt end køb af aktier i selskaber, der er hjemmehørende i Østrig (jf. i samme retning Verkooijen-dommen, præmis 35, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 24).

22 Det følger af det ovenstående, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er ulovlig i henhold til traktatens artikel 73 B, stk. 1.

23 Det må imidlertid undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan være berettiget efter andre traktatbestemmelser.

24 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til traktatens artikel 73 D, stk. 1, griber artikel 73 B ikke ind i »[m]edlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til [...] det sted, hvor deres kapital er investeret«, eller i deres ret til »at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter«.

25 Den østrigske, den danske, den franske og Det Forenede Kongeriges regering har anført, at det klart fremgår af denne bestemmelse, at medlemsstaterne er berettiget til at bestemme, at de omhandlede skattefordele kun gælder for kapitalindtægter fra selskaber, der er hjemmehørende på deres område.

26 I denne forbindelse bemærkes, at traktatens artikel 73 D, stk. 1, der som en undtagelse fra det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser skal fortolkes strengt, ikke kan forstås således, at enhver skattelovgivning, der indebærer en sondring mellem skatteydere alt efter det sted, hvor de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten. Undtagelsen i traktatens artikel 73 D, stk. 1, er nemlig selv begrænset af traktatens artikel 73 D, stk. 3, der bestemmer, at de nationale bestemmelser, der er nævnt i artiklens stk. 1, »ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 73 B«.

27 Der må således sondres mellem forskelsbehandling, der er tilladt i henhold til traktatens artikel 73 D, stk. 1, og vilkårlig forskelsbehandling, der er forbudt ved traktatens artikel 73 D, stk. 3. Det fremgår af retspraksis, at en national skattelovgivning som den her omhandlede, der sondrer mellem kapitalindtægter, der hidrører fra selskaber, der er hjemmehørende i den berørte medlemsstat, og sådanne, der hidrører fra en anden medlemsstat, kun er forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, såfremt forskelsbehandlingen vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller som er begrundet i tvingende

almene hensyn, såsom nødvendigheden af at bevare sammenhængen i beskatningsordningen, bekæmpelse af skatteunddragelse og skattekontrollens effektivitet (Verkooijen-dommen, præmis 43, dom af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 49 og 72, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 27). For at være berettiget må forskelsbehandlingen mellem forskellige kategorier af kapitalindtægter desuden ikke gå ud over det, der er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning.

28 De regeringer, der har afgivet indlæg i den foreliggende sag, har for det første gjort gældende, at de østrigske myndigheder opkræver skat dels hos aktionærerne, dels hos selskabet, af det overskud, som de i Østrig hjemmehørende selskaber fordeler til deres aktionærer. Hvad angår selskaber, der er hjemmehørende uden for deres område, kan de østrigske myndigheder ikke på samme måde opkræve skat af selskabernes indkomst. Den omhandlede skattelovgivning er ifølge regeringerne således berettiget af en forskel i den objektive situation, der begrunder en forskel i den skattemæssige behandling i overensstemmelse med traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a) (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30-34 og 37, og Verkooijen-dommen, præmis 43).

29 Det skal herefter undersøges, om den forskelsbehandling af en person, der er fuldt skattepligtig i Østrig, som finder sted, alt efter om personen oppebærer kapitalindtægter fra selskaber, der er hjemmehørende i Østrig, eller kapitalindtægter fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, jf. traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a).

30 Det fremgår af sagens akter, at formålet med de omtvistede østrigske skatteregler er at mildne den økonomiske virkning af den dobbeltbeskatning af selskabernes overskud, der fremkommer ved, at selskabet beskattes i form af selskabsbeskatning af overskuddet, og den skattepligtige aktionær beskattes i form af indkomstskat af det samme overskud, der er udloddet i form af udbytte.

31 Både kapitalindtægter fra Østrig og kapitalindtægter, der hidrører fra en anden medlemsstat, kan imidlertid være genstand for dobbeltbeskatning. I begge tilfælde pålægges indtægterne nemlig principielt først selskabsskat og derefter — i det omfang indtægterne fordeles i form af udbytte — indkomstskat.

32 I forhold til en skatteregel, der har til formål at mildne virkningerne af dobbeltbeskatning af det overskud, som fordeles af det selskab, i hvis aktier der er investeret, befinder de aktionærer, der er fuldt skattepligtige i Østrig, og som oppebærer kapitalindtægter fra et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, sig således i en situation, der kan sammenlignes med den, der gælder for aktionærer, der ligeledes er fuldt skattepligtige i Østrig, men som oppebærer kapitalindtægter fra et selskab, der er hjemmehørende i Østrig.

33 Det følger heraf, at den østrigske skattelovgivning, der gør anvendelsen af den endelige skattesats på 25% eller den sats, der er nedsat med halvdelen, på kapitalindtægter, betinget af, at disse indtægter hidrører fra Østrig, ikke angår forskellige situationer som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), for så vidt angår kapitalindtægter, der hidrører fra Østrig på den ene side, og kapitalindtægter, der hidrører fra en anden medlemsstat på den anden side (jf. i denne retning dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 41-49, og af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 47-54).

34 De regeringer, der har indgivet indlæg til Domstolen, har for det andet gjort gældende, at den østrigske skattelovgivning er objektivt berettiget ud fra nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning (dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og dommen i sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305). I denne forbindelse har de anført, at de omhandlede skattefordele har til formål at mildne effekten af en

dobbeltbeskatning af selskabernes overskud. Der er nemlig en direkte økonomisk forbindelse mellem beskatningen af selskabets overskud og disse skattefordele. Når det kun er selskaber, der er etableret i Østrig, der skal betale selskabsskat i denne medlemsstat, er det følgelig berettiget, at kun modtagere af kapitalindtægter fra Østrig, har ret til disse skattefordele.

35 Det bemærkes, at i henholdsvis præmis 28 og 21 i Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, hvori Domstolen anerkendte, at nødvendigheden af at opretholde sammenhængen i en beskatningsordning kan berettige en begrænsning i udøvelsen af de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved traktaten, var der en direkte sammenhæng mellem på den ene side fradragsretten for præmier, der var indbetalt inden for rammerne af kontrakter om alderspensionsforsikring og forsikring mod dødsfald, og på den anden side beskatningen af forsikringsselskabernes ydelser i henhold til disse kontrakter, og denne sammenhæng måtte bevares for at sikre sammenhængen i den omhandlede beskatningsordning (jf. bl.a. dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 24, og X og Y-dommen, præmis 52).

36 I hovedsagen udgør skatten på fysiske personers indkomst og skatten på selskaber ikke alene to særskilte former for beskatning, som opkræves hos forskellige skatteydere (jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 40, Verkooijen-dommen, præmis 57 og 58, og dom af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409, præmis 30), derudover må det også konstateres, at den østrigske skattelovgivning ikke gør de omtvistede skattefordele, som skatteydere, der er bosat i Østrig, har i relation til deres kapitalindtægter fra Østrig, afhængig af beskatningen af selskabernes overskud i form af selskabsskat.

37 Det bemærkes endvidere, at den argumentation, der er støttet på nødvendigheden af at opretholde sammenhængen i en beskatningsordning, skal efterprøves i forhold til det formål, der forfølges med den omtvistede skattelovgivning (jf. dom af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 67).

38 Det formål, der forfølges med den østrigske skattelovgivning, nemlig lempelse af dobbeltbeskatning, ville imidlertid på ingen måde blive berørt, hvis man også lod modtagere af kapitalindtægter fra en anden medlemsstat nyde godt af den pågældende østrigske skattelovgivning. Tværtimod betyder den omstændighed, at den endelige beskatningssats på 25% og beskatningssatsen nedsat med halvdelen udelukkende forbeholdes modtagere af kapitalindtægter fra Østrig, at forskellen mellem den samlede skattebyrde, der påhviler de østrigske selskabers overskud, og overskuddet fra selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, forøges.

39 Den argumentation, der støttes på nødvendigheden af at opretholde sammenhængen i det østrigske skattesystem, må derfor forkastes.

40 Det bør ganske vist anføres, at såfremt man også indrømmede modtagere af kapitalindkomst fra en anden medlemsstat den omhandlede skattefordel, ville den berørte medlemsstat få et tab af skatteindtægter. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at tab af skatteindtægter ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, der kan berettige en foranstaltning, der i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (jf. Verkooijen-dommen, præmis 59, dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 56, og X og Y-dommen, præmis 50).

41 I modsætning til det af den østrigske og den danske regering anførte er beskatningsniveauet for selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, desuden ikke relevant for spørgsmålet om, hvorvidt en national lovgivning, nemlig den østrigske skattelovgivning, er i overensstemmelse med traktatens artikel 73 B og artikel 73 D, stk. 1 og 3.

42 Det må herved bemærkes, at for så vidt angår kapitalindtægter fra Østrig skaber den omhandlede skattelovgivning ikke nogen direkte forbindelse mellem beskatningen af selskabernes overskud i form af selskabsskat og de skattefordele i relation til indkomstskat, som skatteyderne med bopæl i Østrig nyder godt af. Under disse omstændigheder kan niveauet for beskatning af selskaber, der er hjemmehørende uden for det østrigske område, ikke berettige en afvisning af at give de samme skattefordele til modtagerne af kapitalindtægter, der udloddes af disse selskaber.

43 Det kan ganske vist ikke udelukkes, at en udstrækning af den omhandlede skattelovgivning til også at omfatte kapitalindtægter hidrørende fra en anden medlemsstat, ville kunne gøre det fordelagtigt for investorer, der er bosat i Østrig, at købe aktier i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, hvor niveauet for selskabsbeskatning er lavere end i Østrig. Denne mulighed kan imidlertid på ingen måde berettige en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede. Argumentet om, at skatteydere, der i deres bopælsmedlemsstat modtager kapitalindtægter fra selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, eventuelt får en skattemæssig fordel, strider nemlig mod fast retspraksis, hvorefter en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ikke kan berettiges af eventuelle andre skattemæssige fordele (Verkooijen-dommen, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

44 Den franske regering har desuden gjort gældende, at den østrigske skattelovgivning er berettiget henset til nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol.

45 I denne forbindelse bemærkes, at det bl.a. fremgår af traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b), at hensynet til en effektiv skattekontrol kan påberåbes med henblik på at berettige hindringer i de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18, og af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 39).

46 Hvad for det første angår den skattemæssige fordel, der fremkommer ved beskatningen af kapitalindtægter fra Østrig med en nedsat sats, er det på ingen måde godtgjort, at anvendelsen af forskellige beskatningssatser, alt afhængig af kapitalindtægternes oprindelsessted, er egnet til at effektivisere skattekontrollen.

47 Hvad for det andet angår den endelige skattesats på 25% bemærkes, at denne indeholdes direkte ved kilden af de selskaber, der er hjemmehørende i Østrig. Som generaladvokaten har anført i punkt 33 og 34 i forslaget til afgørelse, er indeholdelse ved kilden ikke en nødvendig forudsætning for den endelige skattebetaling. Det er nemlig i EStG's § 97, stk. 2, fastsat, at såfremt indeholdelse ved kilden ikke er mulig, kan den endelige skat betales ved »frivillig indbetaling ved kuponindløsningen« af et beløb, der svarer til skatten på kapitalindtægterne. For indtægter, der hidrører fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, ville man således altså kunne fastsætte en lignende ordning med »frivillig indbetaling« til skatteväsenet.

48 Den indeholdelse ved kilden, der direkte foretages af selskaber, der er hjemmehørende i Østrig, er ganske vist mere enkel for skattemyndighederne end en »frivillig indbetaling«. Rent administrative ulemper kan imidlertid ikke berettige en hindring for en traktatfæstet grundlæggende frihed, såsom de frie kapitalbevægelser (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 29 og 30).

49 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal de to første spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 73 B og artikel 73 D, stk. 1 og 3, er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter det kun er modtagere af kapitalindtægter fra Østrig, der har mulighed for at vælge mellem at betale en endelig skat med en sats på 25% eller at betale almindelig indkomstskat med en sats, der er nedsat med halvdelen, mens der skal svares almindelig indkomstskat uden nedsat sats af kapitalindtægter hidrørende fra en anden medlemsstat. Afvisningen af at indrømme modtagere af kapitalindtægter, der hidrører fra en anden medlemsstat, de skattefordele, der indrømmes modtagere af kapitalindtægter fra Østrig, kan ikke berettiges af den omstændighed, at indkomst fra selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, eventuelt beskattes mere lempeligt dér.

Tredje spørgsmål

50 Med det tredje spørgsmål har den forelæggende ret forespurgt, om traktatens artikel 73 B, stk. 1, er til hinder for en skattelovgivning, hvorefter en skattepligtig, der er bosat i Østrig, og som oppebærer kapitalindtægter fra en anden medlemsstat, i sin indkomstskat forholdsmæssigt kan fradrage den selskabsskat, der er betalt af det selskab, hvori han har aktier.

51 Anneliese Lenz og Kommissionen har taget forbehold for, om dette spørgsmål kan antages til realitetsbehandling. Der er efter deres opfattelse tale om et spørgsmål, der er uden relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, idet det omhandler en skatteordning, der ikke er gældende i Østrig.

52 Hertil bemærkes, at det af fast retspraksis fremgår, at Domstolen ikke kan træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller når problemet er af hypotetisk karakter (jf. dom af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 25, af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 20, og af 5.2.2004, sag C-380/01, Schneider, Sml. I, s. 1389, præmis 22).

53 I medfør af de bestemmelser, der er nævnt i forelæggelseskendelsen, er der ikke i Østrig adgang til at fradrage selskabsskat, der er betalt i en anden medlemsstat. Efter at Domstolen havde opfordret regeringen til at fremkomme med nærmere oplysninger på dette punkt, bekræftede den østrigske regering, at den skattelovgivning, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, end ikke ved hjælp af en udvidet fortolkning kan udlægges i den retning, som den forelæggende ret har gjort.

54 Under disse omstændigheder er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

55 De udgifter, der er afholdt af den østrigske, den danske, den franske og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 27. august 2002, for ret:

1) **EF-traktatens artikel 73 B og artikel 73 D, stk. 1 og 3 (nu henholdsvis artikel 56 EF og 58, stk. 1 og 3, EF), er til hinder for en lovgivning, hvorefter det kun er modtagere af kapitalindtægter fra Østrig, der har mulighed for at vælge mellem at betale en endelig skat med en sats på 25% eller at betale almindelig indkomstskat med en sats, der er nedsat med halvdelen, mens der skal svares almindelig indkomstskat uden nedsat sats af kapitalindtægter hidrørende fra en anden medlemsstat.**

2) **Afvisningen af at indrømme modtagere af kapitalindtægter, der hidrører fra en anden medlemsstat, de skattefordele, der indrømmes modtagere af kapitalindtægter fra Østrig, kan ikke berettiges af den omstændighed, at indkomst fra selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, eventuelt beskattes mere lempeligt dér.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juli 2004.

R. Grass

Justitssekretær

P. Jann

Formand for Første Afdeling