ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)
15 juli 2004 *

In zaak C-315/02,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in het aldaar aanhangige geding tussen

Anneliese Lenz

en

Finanzlandesdirektion für Tirol,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 73 B et 73 D EG-Verdrag (thans de artikelen 56 EG en 58 EG),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta en K. Lenaerts (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— A. Lenz, vertegenwoordigd door C. Huber en R. Leitner, Wirtschaftsprüfer en Steuerberater,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,

— de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en P. Boussaroque als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door K. Manji als gemachtigde, bijgestaan door M. Hoskins, barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door K. Gross en R. Lyal als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van A. Lenz, vertegenwoordigd door R. Leitner en G. Toifl, Steuerberater; de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door J. Bauer als gemachtigde; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door M. Hoskins, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross en R. Lyal, ter terechtzitting van 29 januari 2004,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 maart 2004,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 27 augustus 2002, ingekomen bij het Hof op 6 september daaraanvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 234 EG drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans de artikelen 56 EG en 58 EG).

2 Deze vragen zijn gerezen in een procedure die A. Lenz bij deze rechterlijke instantie aanhangig heeft gemaakt met betrekking tot de vraag of de Oostenrijkse regeling inzake belasting op kapitaalopbrengsten verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

Toepasselijke bepalingen

3 In het Oostenrijkse belastingstelsel wordt over inkomsten uit in Oostenrijk gevestigde vennootschappen tweemaal belasting geheven: op het niveau van de vennootschap worden de door haar geboekte winsten belast tegen een vast tarief van 34 %, op het niveau van de aandeelhouder wordt belasting geheven over de kapitaalopbrengsten, namelijk de dividenden en de andere door de vennootschap uitgekeerde winsten.

4 Wat de belasting op het niveau van de aandeelhouders betreft, verschilt de toepasselijke regeling naargelang het gaat om inkomsten van Oostenrijkse oorsprong dan wel om inkomsten uit het buitenland.

De belasting op kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong

5 § 93, lid 2, Einkommensteuergesetz 1988 (wet op de inkomstenbelastingen 1988, BGBl. 1988/400; hierna: „EStG"), luidt: „Er is sprake van binnenlandse kapitaalopbrengsten wanneer de schuldenaar van de kapitaalopbrengsten zijn woonplaats, hoofdkantoor of zetel in het binnenland heeft of een binnenlands filiaal van een kredietinstelling is [...]" (versie gepubliceerd in BGBl. 1996/201).

6 § 93, lid 1, EStG (versie gepubliceerd in BGBl. 1996/201) bepaalt: „Bij binnenlandse kapitaalopbrengsten [...] wordt de inkomstenbelasting geheven door inhouding op de kapitaalopbrengsten (‚Kapitalertragsteuer')"; overeenkomstig § 95, lid 1, EStG bedraagt deze inhouding 25 %.

7 Volgens § 97, lid 1, EStG (versie gepubliceerd in BGBl. 1996/797) „wordt de belasting op kapitaalopbrengsten door de inhouding geacht te zijn betaald". De kapitaalopbrengsten zijn bijgevolg niet meer onderworpen aan de inkomstenbelasting.

8 Ingeval de bevrijdende belasting niet kan worden geïnd door inhouding aan de bron (namelijk bij de vennootschappen), wordt de belasting overeenkomstig § 97, lid 2, EStG geheven door „vrijwillige betaling bij de instelling die de coupons uitbetaalt, van een bedrag dat gelijk is aan de belasting op de kapitaalopbrengsten" (versie gepubliceerd in BGBl. 1996/797).

9 Besluit de belastingplichtige om geen gebruik te maken van de bevrijdende belasting van 25 % op zijn kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong, dan geniet hij overeenkomstig § 37, leden 1 en 4, EStG (versie gepubliceerd in BGBl. 1996/797) het zogenoemde „gehalveerde tarief" („Halbsatzverfahren").

10 In dat geval worden de kapitaalopbrengsten meegerekend bij de bepaling van het totale belastbare inkomen, wat mogelijk een verhoging van het toepasselijke tarief tot gevolg heeft. Als compensatie voor deze verhoging worden de kapitaalopbrengsten echter onderworpen aan een tarief dat de helft bedraagt van het op het totale inkomen toepasselijke gemiddelde belastingtarief.

De belasting op buitenlandse kapitaalopbrengsten

11 Buitenlandse kapitaalopbrengsten die worden betaald aan een in Oostenrijk wonende belastingplichtige zijn onderworpen aan de gewone inkomstenbelasting. Zij worden dus meegerekend bij de bepaling van het totale belastbare inkomen en vallen gewoon onder de inkomstenbelasting, waarvan het maximumtarief 50 % bedraagt.

12 Het Oostenrijkse recht is gewijzigd bij een wet die op 1 april 2002 in werking is getreden. Deze wet dateert van na het hoofdgeding en is derhalve daarop niet van toepassing.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

13 Lenz, een Duits onderdaan die in Oostenrijk onbeperkt belastingplichtig is, heeft voor het jaar 1996 kapitaalopbrengsten in de vorm van dividenden van in Duitsland gevestigde naamloze vennootschappen gedeclareerd. De Oostenrijkse belastingadministratie heeft deze inkomsten onderworpen aan de gewone inkomstenbelasting. Het gehalveerde belastingtarief overeenkomstig § 37 EStG en de bevrijdende belastingheffing, bedoeld in § 97 juncto § 93 EStG (hierna: „fiscale voordelen"), zijn immers enkel van toepassing op kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong.

14 Van mening dat het gewone progressieve tarief van de belasting op haar kapitaalopbrengsten van Duitse oorsprong in strijd is met het in artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag bedoelde vrije kapitaalverkeer, heeft Lenz bezwaar ingediend

bij de Finanzlandesdirektion für Tirol. Dit bezwaar is afgewezen bij besluit van 16 april 1999, waarna Lenz beroep heeft ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof.

15 Onder die omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staat artikel 73 B, lid 1, juncto artikel 73 D, leden 1, sub a en b, en 3, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG en artikel 58, leden 1, sub a en b, en 3, EG), in de weg aan een regeling als neergelegd in § 97, leden 1 en 4, EStG, juncto § 37, leden 1 en 4, EStG, volgens welke de belastingplichtige bij dividenden uit binnenlandse aandelen kan kiezen, of deze aan een forfaitaire eindbelasting van 25 % worden onderworpen dan wel of deze worden belast tegen een belastingtarief dat de helft bedraagt van het op het totale inkomen toepasselijke gemiddelde belastingtarief, terwijl dividenden uit buitenlandse aandelen steeds tegen het gewone tarief van de inkomstenbelasting worden belast?

2) Is de hoogte van de belasting op het inkomen van de kapitaalvennootschap — waarin de belastingplichtige een deelneming heeft — waarvan de zetel en het hoofdkantoor in een andere lidstaat of in een derde staat zijn gevestigd, van belang voor de beantwoording van de eerste vraag?

3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: kan er sprake zijn van de in artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag bedoelde situatie wanneer de vennootschapsbelasting die naamloze vennootschappen met zetel en hoofdkantoor in andere lidstaten of in derde staten, in hun respectieve staten van vestiging hebben voldaan, met de Oostenrijkse inkomstenbelasting van de ontvangers van dividenden wordt verrekend?"

Beantwoording van de eerste twee prejudiciële vragen

16 Met de eerste twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 73 B, lid 1, en 73 D, leden 1 en 3, van het Verdrag zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat volgens welke de toepassing van een bevrijdend belastingtarief van 25 % of van een gehalveerd belastingtarief wordt voorbehouden voor kapitaalopbrengsten van een in deze lidstaat gevestigde vennootschap, met uitsluiting van kapitaalopbrengsten uit het buitenland, en of in voorkomend geval de beoordeling van de verenigbaarheid van deze regeling met die verdragsbepalingen afhankelijk is van de hoogte van de vennootschapsbelasting die op hun winsten wordt geheven in de staat waar de vennootschappen zijn gevestigd.

17 Aangezien het hoofdgeding betrekking heeft op de weigering van de belastingadministratie van een lidstaat om de betrokken fiscale voordelen toe te kennen aan een persoon die in deze lidstaat onbeperkt belastingplichtig is en die dividenden heeft ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap, moeten de gestelde vragen slechts worden beantwoord voorzover zij betrekking hebben op het vrije kapitaalverkeer tussen de lidstaten.

18 In de eerste plaats moet worden onderzocht of een belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag beperkt, zoals Lenz en de Commissie van de Europese Gemeenschappen betogen.

19 Het is vaste rechtspraak dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (arresten van 11 augustus

1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16; 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 32, en 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 21).

20 Vastgesteld moet worden dat de in geding zijnde belastingregeling tot gevolg heeft dat de in Oostenrijk wonende belastingplichtigen ervan worden afgeschrikt hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die in een andere lidstaat gevestigd zijn. Deze regeling biedt de in Oostenrijk wonende belastingplichtige immers de mogelijkheid voor de heffing van belasting over zijn kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong te kiezen tussen de eindbelasting tegen het vaste tarief van 25 % en de gewone inkomstenbelasting tegen een gehalveerd tarief, terwijl zijn kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat worden onderworpen aan de gewone belasting, waarvan het tarief kan oplopen tot 50 %.

21 Deze regeling heeft ook een restrictief gevolg voor in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, in zoverre zij hen belemmert in het bijeenbrengen van kapitaal in Oostenrijk. Aangezien kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat fiscaal ongunstiger worden behandeld dan kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong, is het voor in Oostenrijk wonende beleggers immers minder aantrekkelijk aandelen van in andere lidstaten gevestigde vennootschappen te verwerven dan aandelen van in deze lidstaat gevestigde vennootschappen (zie in die zin arresten Verkooijen, reeds aangehaald, punt 35, en Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 24).

22 Een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, vormt dus een beperking van het vrije kapitaalverkeer die in beginsel verboden is bij artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag.

23 Evenwel moet worden nagegaan of deze beperking van het vrije kapitaalverkeer kan worden gerechtvaardigd op basis van de verdragsbepalingen.

24 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens artikel 73 D, lid 1, van het Verdrag het bepaalde in artikel 73 B „niets af[doet] aan het recht van de lidstaten [...] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot [...] de plaats waar hun kapitaal is belegd", noch aan hun recht om „alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan".

25 Volgens de Oostenrijkse, de Deense en de Franse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk blijkt uit deze bepaling duidelijk dat de lidstaten het recht hebben de betrokken fiscale voordelen enkel toe te kennen voor kapitaalopbrengsten die afkomstig zijn van op hun grondgebied gevestigde vennootschappen.

26 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat artikel 73 D, lid 1, van het Verdrag, dat als afwijking van het fundamentele beginsel van vrij kapitaalverkeer strikt moet worden uitgelegd, niet aldus kan worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die onderscheid tussen belastingplichtigen maakt naar gelang van de plaats waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag. De afwijking van artikel 73 D, lid 1, van het Verdrag wordt immers zelf beperkt door artikel 73 D, lid 3, van het Verdrag, dat bepaalt dat de in lid 1 bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 73 B".

27 Derhalve moet onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 73 D, lid 1, van het Verdrag toegestane ongelijke behandelingen en de willekeurige discriminaties die bij artikel 73 D, lid 3, van het Verdrag verboden zijn. Blijkens de rechtspraak kan een belastingregeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarin onderscheid wordt gemaakt tussen kapitaalopbrengsten van op het grondgebied van de betrokken lidstaat gevestigde vennootschappen en kapitaalopbrengsten die uit een andere lidstaat afkomstig zijn, enkel verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar

zijn, of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, zoals de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te bewaren, de strijd tegen belastingontwijking en de doeltreffendheid van de fiscale controles (arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 43; arrest van 21 november 2002, X en Y, C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punten 49 en 72, en arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 27). Om gerechtvaardigd te zijn mag het verschil in behandeling tussen verschillende categorieën van kapitaalopbrengsten bovendien niet verder gaan dan nodig is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken.

28 De regeringen die in deze zaak opmerkingen hebben ingediend, betogen in de eerste plaats dat de Oostenrijkse autoriteiten de belasting over de winsten die de in Oostenrijk gevestigde vennootschappen aan hun aandeelhouders uitkeren, gedeeltelijk innen bij de vennootschappen en gedeeltelijk bij de aandeelhouders. Voor de buiten hun grondgebied gevestigde vennootschappen kunnen de Oostenrijkse autoriteiten de belasting op de inkomsten van de vennootschappen niet op dezelfde manier innen. De belastingregeling is dus gerechtvaardigd door een verschillende objectieve situatie die overeenkomstig artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag grond kan opleveren voor een verschillende fiscale behandeling (arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punten 30-34 en 37, en arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 43).

29 Derhalve moet worden onderzocht of het verschil in behandeling van een in Oostenrijk onbeperkt belastingplichtige persoon, naargelang hij kapitaalopbrengsten ontvangt van in deze lidstaat dan wel in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, overeenkomstig artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag overeenstemt met situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn.

30 Blijkens het dossier beoogt de Oostenrijkse belastingregeling een verzachting van de economische gevolgen van de dubbele belasting over de winsten van de vennootschappen die het gevolg is van de heffing van belasting over de door de vennootschap geboekte winsten in de vorm van vennootschapsbelasting en de heffing bij de belastingplichtige aandeelhouder van inkomstenbelasting over dezelfde winsten die in de vorm van dividenden zijn uitgekeerd.

31 Zowel de kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong als die welke uit een andere lidstaat afkomstig zijn, kunnen evenwel aan een dubbele belasting worden onderworpen. In beide gevallen worden de inkomsten immers in beginsel eerst aan de vennootschapsbelasting onderworpen en vervolgens — voorzover zij in de vorm van dividenden worden uitgekeerd — aan de inkomstenbelasting.

32 Ten aanzien van een fiscale bepaling die de gevolgen beoogt te verzachten van een dubbele belasting over de winsten van een vennootschap waarin kapitaal wordt belegd, verkeren in Oostenrijk onbeperkt belastingplichtige aandeelhouders die kapitaalopbrengsten van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap ontvangen dus in een situatie die vergelijkbaar is met die van aandeelhouders die in Oostenrijk eveneens onbeperkt belastingplichtig zijn maar kapitaalopbrengsten van een in laatstgenoemde lidstaat gevestigde vennootschap ontvangen.

33 Bijgevolg stemt de Oostenrijkse belastingregeling, die de toepassing van het bevrijdend belastingtarief van 25 % of het gehalveerde tarief op kapitaalopbrengsten afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze opbrengsten uit Oostenrijk afkomstig zijn, niet overeen met een verschil in situatie in de zin van artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag tussen de kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong en die welke uit een andere lidstaat afkomstig zijn (zie in die zin arresten van 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punten 41-49, en 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punten 47-54).

34 De regeringen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, stellen in de tweede plaats dat de Oostenrijkse belastingregeling objectief gerechtvaardigd wordt door de noodzaak de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren (arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, en Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305). Zij voeren dienaangaande aan dat de betrokken fiscale voordelen de gevolgen van een dubbele belasting over de winsten van de vennootschappen beogen te verzachten. Er bestaat immers een rechtstreeks

economisch verband tussen de heffing van belasting over de winsten van de vennootschap en deze fiscale voordelen. Aangezien enkel de in Oostenrijk gevestigde vennootschappen in deze lidstaat aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, is het gerechtvaardigd de betrokken fiscale voordelen enkel toe te kennen aan personen die kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong genieten.

35 In punt 28 van het arrest Bachmann en in punt 21 van het arrest Commissie/België, waarin het Hof heeft erkend dat de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te bewaren een beperking van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen, bestond er een rechtstreeks verband tussen de aftrekbaarheid van de in het kader van contracten voor ouderdoms- en overlijdensverzekeringen betaalde premies, en de heffing van belasting over de door de verzekeraars uit hoofde van deze verzekeringen uit te keren bedragen, welk verband behouden moest blijven om de samenhang van het betrokken fiscaal stelsel te verzekeren (zie met name arrest van 28 oktober 1999, Vestergaard, C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 24, en arrest X en Y, reeds aangehaald, punt 52).

36 Vastgesteld moet worden dat het in het hoofdgeding bij de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting niet alleen gaat om twee verschillende belastingen die op andere belastingplichtigen van toepassing zijn (zie arrest van 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 40; arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punten 57 en 58, en arrest van 18 september 2003, Bosal, C-168/01, Jurispr. blz. I-9409, punt 30), maar ook dat, indien de in Oostenrijk wonende belastingplichtigen voor hun kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong de betrokken fiscale voordelen genieten, dit in de Oostenrijkse belastingregeling niet afhankelijk wordt gesteld van een heffing op de winsten van vennootschappen in de vorm van vennootschapsbelasting.

37 Voorts dient het argument dat de samenhang van het belastingstelsel bewaard moet blijven, te worden onderzocht op basis van de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling (zie arrest van 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 67).

38 Aan de door de Oostenrijkse belastingregeling nagestreefde doelstelling, namelijk het verzachten van de gevolgen van een dubbele belasting, wordt evenwel niet afgedaan indien deze belastingregeling ook zou gelden voor personen die kapitaalopbrengsten uit andere lidstaten ontvangen. Dat het bevrijdende belastingtarief van 25 % en het gehalveerde belastingtarief enkel gelden voor personen die kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong genieten, heeft integendeel tot gevolg dat de kloof tussen de totale belastingdruk op winsten van Oostenrijkse vennootschappen en de belastingdruk op winsten van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen nog groter wordt.

39 Het argument dat de samenhang van het Oostenrijkse belastingstelsel bewaard moet blijven, kan dus niet worden aanvaard.

40 Indien het betrokken fiscale voordeel ook werd toegekend aan personen die kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat ontvangen, zou dat voor de betrokken lidstaat stellig een derving van fiscale ontvangsten meebrengen. Volgens vaste rechtspraak kan een derving van belastinginkomsten evenwel niet worden aangemerkt als een dwingende reden van algemeen belang die kan worden ingeroepen ter rechtvaardiging van een maatregel die in beginsel in strijd is met een fundamentele vrijheid (arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 59; arrest van 3 oktober 2002, Danner, C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 56, en arrest X en Y, reeds aangehaald, punt 50).

41 Anders dan de Oostenrijkse en de Deense regering betogen, is het voor de beoordeling van de verenigbaarheid van een nationale regeling, namelijk de Oostenrijkse belastingregeling, met de artikelen 73 B en 73 D, leden 1 en 3, van het Verdrag niet relevant hoe hoog de belasting is die aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen wordt opgelegd.

42 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat voor kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong in de betrokken belastingregeling geen rechtstreeks verband wordt gelegd tussen de belasting op de winst van vennootschappen in de vorm van vennootschapsbelasting en de fiscale voordelen die in Oostenrijk wonende belastingplichtigen genieten bij de inkomstenbelasting. Derhalve kan de hoogte van de belastingaanslag die aan buiten Oostenrijk gevestigde vennootschappen wordt opgelegd, geen rechtvaardiging zijn om deze fiscale voordelen te ontzeggen aan personen die kapitaalopbrengsten van deze vennootschappen ontvangen.

43 Natuurlijk kan niet worden uitgesloten dat door de verruiming van de betrokken belastingregeling tot kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat het voor in Oostenrijk wonende beleggers voordelig kan worden om aandelen te kopen van vennootschappen die zijn gevestigd in andere lidstaten met een lagere vennootschapsbelasting dan in Oostenrijk. Deze mogelijkheid rechtvaardigt evenwel niet een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is. Met betrekking tot het argument dat belastingplichtigen die in het land van hun woonplaats kapitaalopbrengsten van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen ontvangen, een eventueel fiscaal voordeel genieten, volstaat het te wijzen op de vaste rechtspraak volgens welke een ongunstige fiscale behandeling die in strijd is met een fundamentele vrijheid, niet kan worden gerechtvaardigd door andere fiscale voordelen, als die voordelen al bestaan (arrest Verkooijen, reeds aangehaald, punt 61, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 De Franse regering betoogt nog dat de Oostenrijkse belastingregeling gerechtvaardigd is door de noodzaak de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren.

45 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat met name volgens artikel 73 D, lid 1, sub b, van het Verdrag de doeltreffendheid van de fiscale controles beperkingen van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie arresten van 8 juli 1999, Baxter e.a., C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punt 18, en 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 39).

46 Wat in de eerste plaats het fiscale voordeel betreft dat voortvloeit uit de heffing van een verlaagde belasting op kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong, is niet aangetoond dat de toepassing van verschillende belastingtarieven naar gelang van de oorsprong van de kapitaalopbrengsten de fiscale controles doeltreffender maakt.

47 Wat in de tweede plaats de eindbelasting tegen het tarief van 25 % betreft, zij opgemerkt dat deze belasting door de in Oostenrijk gevestigde vennootschappen rechtstreeks aan de bron wordt ingehouden. Zoals de advocaat-generaal in de punten 33 en 34 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vereist het bevrijdende karakter van de belasting niet noodzakelijk dat de belasting aan de bron wordt geheven. § 97, lid 2, EStG bepaalt immers dat, indien inhouding bij de bron niet mogelijk is, de eindbelasting kan worden voldaan door „vrijwillige betaling bij de instelling die de coupons uitbetaalt, van een bedrag dat gelijk is aan de belasting op de kapitaalopbrengsten". Voor kapitaalopbrengsten die afkomstig zijn van in andere lidstaten gevestigde vennootschappen zou dus kunnen worden voorzien in een soortgelijke vorm van „vrijwillige betaling" aan de belastingadministratie.

48 De rechtstreekse inhouding aan de bron door de in Oostenrijk gevestigde vennootschappen is voor de belastingadministratie stellig eenvoudiger dan een „vrijwillige betaling". Gewone administratieve ongemakken kunnen evenwel geen belemmering van een fundamentele vrijheid van het Verdrag, zoals het vrije kapitaalverkeer, rechtvaardigen (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punten 29 en 30).

49 Derhalve moet op de eerste twee vragen worden geantwoord dat de artikelen 73 B en 73 D, leden 1 en 3, van het Verdrag zich verzetten tegen een regeling volgens welke enkel personen die kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong ontvangen, kunnen kiezen tussen een eindbelasting tegen een tarief van 25 % en de gewone inkomstenbelasting met toepassing van een gehalveerd belastingtarief, terwijl kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat volgens deze regeling aan de gewone inkomstenbelasting moeten worden onderworpen zonder dat het belastingtarief wordt verlaagd. De weigering om de fiscale voordelen voor personen die kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong ontvangen, ook toe te kennen aan personen die kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat ontvangen, kan niet worden gerechtvaardigd door de omstandigheid dat de inkomsten van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen daar aan een lagere belasting zijn onderworpen.

Beantwoording van de derde prejudiciële vraag

50 Met de derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag zich verzet tegen een belastingregeling krachtens welke een in Oostenrijk wonende belastingplichtige die kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat ontvangt, de vennootschapsbelasting die is voldaan door de vennootschap waarin hij een deelneming heeft, met zijn inkomstenbelasting kan verrekenen.

51 Lenz en de Commissie betwijfelen of deze vraag ontvankelijk is. Volgens hen is de vraag irrelevant voor de beslechting van het hoofdgeding, aangezien zij betrekking heeft op een belastingstelsel dat in Oostenrijk niet bestaat.

52 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof volgens vaste rechtspraak geen uitspraak kan doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is (arresten van 16 juli 1992, Meilicke, C-83/91, Jurispr. blz. I-4871, punt 25; 13 juli 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 20, en 5 februari 2004, Schneider, C-380/01, Jurispr. blz. I-1389, punt 22).

53 De in de verwijzingsbeschikking aangehaalde bepalingen voorzien niet in de mogelijkheid om in een andere lidstaat betaalde vennootschapsbelasting in Oostenrijk te verrekenen. Na een verzoek van het Hof om dienaangaande toelichting te verstrekken, heeft de Oostenrijkse regering bevestigd dat, zelfs ingeval de wet ruim zou worden uitgelegd, de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende belastingwetgeving het niet mogelijk maakte een vorm van verrekening toe te passen zoals in de verwijzingsbeschikking was vermeld.

54 Derhalve behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

55 De kosten door de Oostenrijkse, de Deense en de Franse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 27 augustus 2002 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **De artikelen 73 B et 73 D, leden 1 en 3, EG-Verdrag (thans de artikelen 56 EG en 58, leden 1 en 3, EG) verzetten zich tegen een regeling volgens welke enkel personen die kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong ontvangen, kunnen kiezen tussen een eindbelasting tegen een tarief van 25 % en de gewone inkomstenbelasting met toepassing van een gehalveerd belastingtarief, terwijl kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat volgens deze regeling aan de gewone inkomstenbelasting moeten worden onderworpen zonder dat het belastingtarief wordt verlaagd.**

2) **De weigering om de fiscale voordelen voor personen die kapitaalopbrengsten van Oostenrijkse oorsprong ontvangen, ook toe te kennen aan personen die kapitaalopbrengsten uit een andere lidstaat ontvangen, kan niet worden gerechtvaardigd door de omstandigheid dat de inkomsten van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen daar aan een lagere belasting zijn onderworpen.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 15 juli 2004.

De griffier

R. Grass

De president van de Eerste kamer

P. Jann