DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 juli 2004*

I mål C-315/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Anneliese Lenz

och

Finanzlandesdirektion für Tirol,

angående tolkningen av artikel 73b och artikel 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG),

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta och K. Lenaerts (referent),

generaladvokat: A. Tizzano,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Anneliese Lenz, genom C. Huber och R. Leitner, Wirtschaftsprüfer och Steuerberater,

— Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och P. Boussaroque, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom K. Manji, i egenskap av ombud, biträdd av M. Hoskins, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 29 januari 2004 av: Anneliese Lenz, företrädd av R. Leitner och G. Toifl, Steuerberater, Österrikes regering, företrädd av J. Bauer, i egenskap av ombud, Förenade kungarikets regering, företrädd av M. Hoskins, och kommissionen, företrädd av K. Gross och R. Lyal,

och efter att den 25 mars 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Verwaltungsgerichtshof har, genom beslut av den 27 augusti 2002 som inkom till domstolens kansli den 6 september samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor om tolkningen av artikel 73b och artikel 73d i EG-fördraget (nu artikel 56 EG respektive 58 EG).

2 Frågorna har uppkommit i ett mål som anhängiggjorts vid nämnda domstol av Anneliese Lenz, i vilket hon har ifrågasatt huruvida den österrikiska skattelagstiftningen om beskattning av inkomst av kapital är förenlig med gemenskapsrätten.

Tillämpliga bestämmelser

3 I den österrikiska skattelagstiftningen föreskrivs en beskattning på två nivåer av inkomster från bolag som är etablerade i Österrike: dels beskattas bolaget för sin realiserade vinst med en fast skattesats på 34 procent, dels beskattas aktieägaren för sin inkomst av kapital, det vill säga för den vinstutdelning och annan avkastning som denne erhåller från bolaget.

4 Vad gäller beskattningen av aktieägarna görs i tillämpliga bestämmelser en åtskillnad mellan å ena sidan österrikiska inkomster och å andra sidan utländska sådana.

Beskattning av inkomst av kapital från Österrike

5 Enligt 93 § andra stycket Einkommensteuergesetz 1988 (1988 års lag om inkomstskatt, BGBl. 1988/400) (nedan kallad EStG), är "[i]nkomst av kapital hänförlig till Österrike när den som är skyldig att utbetala inkomsten har hemvist i Österrike, eller när bolaget har företagsledning eller säte i Österrike, eller när den som är skyldig att utbetala kapitalinkomsten utgör en filial i Österrike till ett kreditinstitut ..." (version offentliggjord i BGBl. 1996/201).

6 I 93 § första stycket EStG (version offentliggjord i BGBl. 1996/201) föreskrivs följande: "Uppbörd av skatt på inkomst av kapital som är hänförlig till Österrike ... sker genom innehållande av källskatt på kapitalinkomster ('Kapitalertragsteuer')." I enlighet med 95 § första stycket EStG uppgår denna skatt till 25 procent.

7 I 97 § första stycket EStG (version offentliggjord i BGBl. 1996/797) föreskrivs att skatt på inkomst av kapital "skall anses vara definitivt erlagd i och med att den innehålls". Inkomsten av kapital beläggs alltså därefter inte med någon inkomstskatt.

8 I de fall då definitiv skatt inte kan uppbäras som källskatt (det vill säga hos bolagen), föreskrivs det i 97 § andra stycket EStG att skatten skall uppbäras genom att [den skattskyldige] "till skattemyndigheten självmant betalar ett belopp som motsvarar skatten på inkomsten av kapital" (version offentliggjord i BGBl. 1996/797).

9 Om den skattskyldige väljer att inte betala definitiv skatt på 25 procent på sina österrikiska inkomster av kapital, omfattas han i enlighet med 37 § första och fjärde styckena EStG (version offentliggjord i BGBl. 1996/797) av bestämmelserna om "skattereduktion till hälften" (Halbsatzverfahren).

10 I det fallet tas inkomsten av kapital med vid fastställandet av den totala beskattningsbara inkomsten, med en eventuell höjning av den tillämpliga skattesatsen som följd. Denna höjning medför i gengäld att skattesatsen för de nämnda inkomsterna av kapital reduceras till hälften av den genomsnittliga skattesatsen för samtliga inkomster.

Beskattning av inkomst av kapital från utlandet

11 Inkomst av kapital från utlandet som betalas ut till en skattskyldig person med hemvist i Österrike omfattas av den ordinarie inkomstskatten. Den inkomsten inberäknas alltså vid fastställande av den totala beskattningsbara inkomsten och inkomstbeskattas således normalt efter en skattesats som uppgår till högst 50 procent.

12 De österrikiska tillämpliga bestämmelserna har ändrats genom en lag som trädde i kraft den 1 april 2002. Denna lag har således trätt i kraft efter tvisten vid den nationella domstolen och är inte tillämplig på den.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Anneliese Lenz är en tysk medborgare som är obegränsat skattskyldig i Österrike. För år 1996 deklarerade hon inkomst av kapital i form av vinstutdelning från aktiebolag i Tyskland. Den österrikiska skattemyndigheten belade denna inkomst med ordinarie inkomstskatt. Den till hälften reducerade skattesats som föreskrivs i 37 § EStG och den definitiva skatt som föreskrivs i 97 § jämförd med 93 § EStG (nedan kallad de aktuella skatteförmånerna) är nämligen endast tillämpliga på inkomst av kapital från Österrike.

14 Anneliese Lenz ansåg att tillämpningen av den ordinarie progressiva skattesatsen på hennes inkomst av kapital från Tyskland stred mot den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i artikel 73b.1 i fördraget och begärde omprövning vid Finanzlandes-

direktion für Tirol. Hennes begäran avslogs genom beslut av den 16 april 1999, vilket Anneliese Lenz överklagade till Verwaltungsgerichtshof.

15 Det är mot denna bakgrund som Verwaltungsgerichtshof har beslutat att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

"1) Utgör artikel 73b.1 jämförd med artikel 73d.1 a och b och artikel 73d.3 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG jämförd med artikel 58.1 a och b och artikel 58.3 EG) hinder för sådana bestämmelser som 97 § första och fjärde styckena EStG 1988 jämförd med 37 § första och fjärde styckena EStG 1988, där det föreskrivs att en skattskyldig person som får utdelningar på inhemska aktier kan välja att antingen beskattas definitivt enligt en schablonmässig skattesats på 25 procent eller att beskattas enligt en skattesats som uppgår till hälften av den genomsnittliga skattesats som skall tillämpas på den sammanlagda inkomsten, medan utdelningar på utländska aktier beskattas enligt den normala skattesatsen för inkomstskatt?

2) Påverkas svaret på den första frågan av vilket belopp som påförs i skatt på inkomsterna från andelarna i det bolag med begränsat ansvar som har sitt säte och sin ledning i en annan medlemsstat eller i ett tredje land?

3) Om den första frågan besvaras jakande, kan då den situation som beskrivs i artikel 73b.1 i EG-fördraget uppkomma genom att den bolagsskatt som har betalats i det land i vilket ett aktiebolag med säte eller ledning i en annan medlemsstat eller tredje land är etablerat dras av proportionellt från den inkomstskatt som utdelningsmottagaren har erlagt på sin österrikiska inkomst?"

De två första tolkningsfrågorna

16 Den hänskjutande domstolen har ställt de två första frågorna, vilka skall prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 73b.1 och artikel 73d.1 och 73d.3 i fördraget utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att en definitiv skattesats på 25 procent eller en halverad skattesats endast får tillämpas i fråga om inkomst av kapital från bolag som är etablerat i denna medlemsstat och inte i fråga om inkomst av kapital från utlandet. Vidare önskar nämnda domstol få klarhet i huruvida bedömningen av om en sådan lagstiftning är förenlig med de nämnda bestämmelserna i fördraget är beroende av nivån på beskattningen av bolagens vinster enligt bolagsskatten i den stat där de är etablerade.

17 Eftersom tvisten i målet vid den nationella domstolen gäller skattemyndighetens i en medlemsstat vägran att bevilja en i denna medlemsstat obegränsat skattskyldig person de aktuella skatteförmånerna när den skattskyldige har erhållit utdelning från ett bolag i en annan medlemsstat, skall de ställda frågorna endast besvaras i den mån de rör den fria rörligheten av kapital mellan medlemsstaterna.

18 Domstolen skall till en början pröva huruvida en skattelagstiftning som den aktuella, såsom Anneliese Lenz och Europeiska gemenskapernas kommission har hävdat, innebär en restriktion för den fria rörligheten av kapital i den mening som avses i 73b.1 i fördraget.

19 Det bör erinras om att medlemsstaterna enligt fast rättspraxis, även om den direkta beskattningen tillhör deras behörighet, likväl skall utöva denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94,

Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000 s. I-4071, punkt 32, och av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 21).

20 Domstolen konstaterar att den aktuella skattelagstiftningen har som verkan att skattskyldiga i Österrike avhålls från att investera kapital i bolag som är etablerade i andra medlemsstater. Genom denna lagstiftning kan en skattskyldig person som har hemvist i Österrike välja, vad gäller beskattningen av hans eller hennes inkomst av kapital med Österrikisk härkomst, mellan en definitiv skatt på 25 procent och en ordinarie inkomstskatt till halverad skattesats, medan dennes inkomst av kapital från en annan medlemsstat påförs ordinarie skatt med upp till 50 procent.

21 Nämnda lagstiftning har också en inskränkande verkan för bolag som är etablerade i andra medlemsstater eftersom den innebär att det blir svårare för dessa bolag att anskaffa kapital i Österrike. I den mån som inkomst av kapital från en annan medlemsstat i skattemässigt hänseende ges en mindre förmånlig behandling än inkomst av kapital från Österrike, är det för investerare med hemvist i Österrike mindre attraktivt att förvärva aktier i bolag som är etablerade i andra medlemsstater än aktier i bolag som är etablerade i den medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 35, och kommissionen mot Frankrike, punkt 24).

22 Av ovanstående följer att en lagstiftning som den här aktuella utgör en restriktion av den fria rörligheten av kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 73b.1 i fördraget.

23 Domstolen skall emellertid pröva huruvida denna restriktion av den fria rörligheten av kapital kan rättfärdigas med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

24 Domstolen erinrar härvid om att i enlighet med artikel 73d.1 i fördraget skall "bestämmelserna i artikel 73b ... inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare ... som har investerat sitt kapital på olika ort" eller deras rätt att "vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar".

25 Enligt den österrikiska, den danska och den franska regeringen samt Förenade kungarikets regering framgår det klart av denna bestämmelse att medlemsstaterna har rätt att reservera de aktuella skatteförmånerna för enbart inkomst av kapital som har betalats ut av bolag som är etablerade på deras territorium.

26 Domstolen påpekar i detta hänseende att artikel 73d.1 i fördraget utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och därför skall tolkas strikt. Den kan inte tolkas så att varje skattelagstiftning som innebär en åtskillnad mellan de skattskyldiga beroende på i vilken ort deras kapital har investerats automatiskt är förenlig med fördraget. Undantaget i artikel 73d.1 i fördraget, är nämligen i sig begränsat genom artikel 73d.3 i fördraget, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i artikel 73d.1 "[inte får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 73b".

27 Det skall alltså skiljas mellan sådan ojämlik behandling som är tillåten enligt artikel 73d.1 i fördraget och sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artikel 73d.3 däri. Av rättspraxis framgår att en sådan nationell skattelagstiftning som den nu aktuella, enligt vilken det görs en åtskillnad mellan inkomst av kapital som har utbetalats av bolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten och sådan inkomst som härrör från en annan medlemsstat, skall anses vara förenlig med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital, endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller motiveras av

tvingande hänsyn av allmänintresse, såsom nödvändigheten av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, kampen mot skatteflykt samt en effektiv skattekontroll (domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 43, dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkterna 49 och 72, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 27). För att skillnaden i behandling mellan olika kategorier av inkomst av kapital skall vara rättfärdigad, får den inte heller gå utöver vad som krävs för att uppnå det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen.

28 De regeringar som har yttrat sig i förevarande mål har för det första gjort gällande att de österrikiska myndigheternas beskattning av utdelningar som bolag etablerade i Österrike lämnar till sina aktieägare sker dels på bolagsnivå, dels på ägarnivå. Vad gäller de bolag som är etablerade utanför Österrike kan de österrikiska myndigheterna inte ta ut skatt på dessa bolags inkomster på samma sätt. Den aktuella lagstiftningen rättfärdigas alltså av objektivt skilda situationer som kan utgöra skäl för en skillnad i skattebehandlingen i enlighet med artikel 73d.1 a i fördraget (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkterna 30–34 och 37, och domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 43).

29 Domstolen skall således i enlighet med artikel 73d.1 a i fördraget pröva huruvida den skilda behandling av en i Österrike obegränsat skattskyldig person som görs, beroende på om denne erhåller inkomst av kapital från bolag som är etablerade i den medlemsstaten eller från bolag som är etablerade i andra medlemsstater, avser situationer som inte är objektivt jämförbara.

30 Det framgår av handlingarna i målet att syftet med den österrikiska lagstiftningen är att uppnå en ekonomisk dubbelbeskattning av bolagens vinster. Detta sker genom bolagsbeskattning i form av att bolagen beskattas för sin realiserade vinst och genom att den skattskyldige aktieägaren inkomstbeskattas för samma vinst som denne erhåller i form av utdelning.

31 Såväl inkomst av kapital från Österrike som från en annan medlemsstat kan vara föremål för dubbelbeskattning. I princip påförs nämligen inkomsten i båda fallen först bolagsskatt och sedan — i den mån den delas ut — inkomstskatt.

32 När det gäller en skattebestämmelse som är ägnad att uppnå dubbelbeskattning av vinst som utdelas av det bolag som investeringen avser befinner sig de aktieägare som är obegränsat skattskyldiga i Österrike, och som erhåller inkomst av kapital från ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, således i en situation som är jämförbar med situationen för aktieägare som också är obegränsat skattskyldiga i Österrike men som erhåller inkomst av kapital från ett bolag som är etablerat i den medlemsstaten.

33 Härav följer att den österrikiska skattelagstiftningen, enligt vilken en tillämpning på inkomst av kapital av den definitiva skatten på 25 procent eller en inkomstskatt till halverad skattesats förutsätter att denna inkomst härrör från Österrike, inte avser skilda situationer, i den mening som avses i artikel 73d.1 a i fördraget, för inkomst av kapital från Österrike och sådan inkomst som härrör från någon annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkterna 41–49, och dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, punkterna 47–54).

34 De regeringar som har inkommit med yttranden till domstolen har för det andra hävdat att den österrikiska lagstiftningen är objektivt rättfärdigad av behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305). De har i detta hänseende gjort gällande att syftet med de

aktuella skatteförmånerna är att uppnå en dubbelbeskattning av bolagens vinster. Det finns nämligen ett direkt ekonomiskt samband mellan bolagets vinst och dessa skatteförmåner. Eftersom det endast är bolag som är etablerade i Österrike som omfattas av bolagsskatten i den medlemsstaten är det följaktligen motiverat att reservera de nämnda skatteförmånerna för dem som uppburit inkomst av kapital från Österrike.

35 Domstolen erinrar om att det i punkterna 28 respektive 21 i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, där domstolen fann att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget, fanns ett direkt samband mellan avdragsrätten för premier som erlagts i samband med pensions- och livförsäkringsavtal å ena sidan och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av de nämnda avtalen å andra sidan. Detta samband var nödvändigt att bevara för att det skulle vara möjligt att upprätthålla det inre sambandet i det ifrågavarande skattesystemet (se bland annat dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 52).

36 Det skall i målet vid den nationella domstolen konstateras inte bara att inkomstbeskattning för fysiska personer och bolagsbeskattning avser två olika beskattningar som träffar olika skattskyldiga personer (se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 40, domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkterna 57 och 58, och dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal, REG 2003, s. I-9409, punkt 30), utan också att de aktuella skatteförmåner som skattskyldiga med hemvist i Österrike åtnjuter för sin inkomst av kapital från Österrike enligt den österrikiska skattelagstiftningen inte är avhängig av den beskattning av bolagens vinster som sker i form av bolagsskatt.

37 Det skall även erinras om att det argument som avser att det inre sammanhanget i ett skattesystem måste upprätthållas skall prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom den aktuella skattelagstiftningen (se dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 67).

38 Det ändamål som eftersträvas genom den österrikiska skattelagstiftningen, nämligen att uppnå en dubbelbeskattning, skulle emellertid inte på något sätt påverkas av att även personer som uppburit inkomst av kapital från en annan medlemsstat får åtnjuta förmånerna i den österrikiska skattelagstiftningen. Det förhållandet att den definitiva skatten på 25 procent och inkomstskatten till halverad skattesats uteslutande förbehålls personer som erhållit inkomst av kapital från Österrike får tvärtom till följd att klyftan mellan det totala skatteuttaget på de österrikiska bolagens vinster och det skatteuttag som träffar vinsterna i bolag som är etablerade i en annan medlemsstat vidgas.

39 Argumentet att det österrikiska skattesystemets inre sammanhang måste upprätthållas kan således inte godtas.

40 Om personer som erhållit inkomst av kapital från en annan medlemsstat beviljas den aktuella skatteförmånen kommer den berörda medlemsstatens skatteintäkter visserligen att minska. Av fast rättspraxis följer emellertid att en minskning av skatteintäkterna inte kan anses som en sådan tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 48, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Daner, REG 2002, s. I-8147, punkt 56, och domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 50).

41 I motsats till vad den österrikiska och den danska regeringen har hävdat, saknar dessutom skattenivåerna för bolag som är etablerade i en annan medlemsstat betydelse i förhållande till den österrikiska skattelagstiftningen för bedömningen av huruvida en nationell lagstiftning är förenlig med artikel 73b och artikel 73d.1 och 73d.3 i fördraget.

42 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det i fråga om inkomst av kapital från Österrike inte genom den aktuella skattelagstiftningen uppkommer något direkt samband mellan bolagsbeskattningen av bolagen och de skatteförmåner som skattskyldiga personer med hemvist i Österrike åtnjuter vid inkomstbeskattningen. Under dessa förhållanden kan skattenivån för bolag som är etablerade utanför Österrike inte rättfärdiga en vägran att låta personer som erhåller inkomst av kapital som utbetalas av sistnämnda bolag få del av dessa skatteförmåner.

43 Det kan visserligen inte uteslutas att en utvidgning av den aktuella skattelagstiftningen till inkomst av kapital från en annan medlemsstat kan göra det förmånligt för investerare som har hemvist i Österrike att köpa aktier i bolag som är etablerade i andra medlemsstater där bolagsskatten är lägre än i Österrike. Denna möjlighet kan dock inte på något sätt rättfärdiga en lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen. Vad beträffar argumentet avseende en möjlig skatteförmån för skattskyldiga personer som i sin bosättningsstat erhåller inkomst av kapital från bolag som är etablerade i en annan medlemsstat, är det tillräckligt att påpeka att det följer av fast rättspraxis att skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet inte kan rättfärdigas av att det förekommer andra skatteförmåner, om det antas att sådana förmåner finns (domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 61, och där angiven rättspraxis).

44 Den franska regeringen har vidare gjort gällande att den österrikiska skattelagstiftningen motiveras av behovet att säkerställa en effektiv skattekontroll.

45 I detta hänseende erinrar domstolen om att det särskilt av artikel 73d.1 b i fördraget framgår att en effektiv skattekontroll kan åberopas för att motivera restriktioner av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (se dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkt 18, och av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 39).

46 Vad för det första gäller den skatteförmån som följer av en reducerad skattesats för inkomst av kapital från Österrike, har det inte visats att skattekontrollerna blir effektivare genom att olika skattesatser tillämpas beroende på varifrån inkomsten av kapital kommer.

47 Vad för det andra gäller den definitiva skatten på 25 procent, erinrar domstolen om att denna innehålls som källskatt av de bolag som är etablerade i Österrike. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 33 och 34 i sitt förslag till avgörande utgörs emellertid en definitiv skatt inte nödvändigtvis av en källskatt. I 97 § andra stycket EStG föreskrivs således att i de fall källbeskattning inte är möjlig kan definitiv skatt erläggas genom att [den skattskyldige] "till skattemyndigeten självmant betalar ett belopp som motsvarar skatten på inkomsten av kapital". För inkomst som härrör från bolag som är etablerade i andra medlemsstater skulle det således kunna föreskrivas en liknande möjlighet att "betala självmant" till skattemyndigheten.

48 Källskatt som innehålls direkt av de bolag som är etablerade i Österrike är förvisso ett för skattemyndigheten enklare förfarande än att "betalning sker självmant". Administrativa olägenheter kan emellertid inte rättfärdiga ett hinder för en grundläggande frihet i fördraget, såsom den fria rörligheten för kapital (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkterna 29 och 30).

49 Med beaktande av ovanstående skall de två första frågorna besvaras så att artikel 73b och artikel 73d.1 och 73d.3 i fördraget utgör hinder för en lagstiftning enligt vilken endast personer som erhållit inkomst av kapital från Österrike kan välja mellan en definitiv skatt på 25 procent och en ordinarie inkomstskatt till halverad skattesats, medan det föreskrivs att inkomst av kapital från någon annan medlemsstat obligatoriskt omfattas av den ordinarie inkomstskatten utan reducerad skattesats. Vägran att bevilja personer som erhållit inkomst av kapital från en annan medlemsstat de skatteförmåner som beviljas personer som erhåller inkomst av kapital från Österrike rättfärdigas inte av att vinsten för bolag som är etablerade i en annan medlemsstat påförs låg skatt i den staten.

Den tredje tolkningsfrågan

50 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 73b.1 i fördraget utgör hinder för en skattelagstiftning enligt vilken en skattskyldig som har hemvist i Österrike som erhåller inkomst av kapital från en annan medlemsstat från sin inkomstskatt proportionellt får dra av den bolagsskatt som betalats av det bolag i vilket han eller hon äger andelar.

51 Anneliese Lenz och kommissionen har invänt att denna fråga inte kan tas upp till sakprövning. Frågan saknar betydelse för den aktuella tvistens lösning eftersom den avser ett skattesystem som inte utgör gällande rätt i Österrike.

52 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det av fast rättspraxis följer att domstolen inte kan besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt, om det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk (dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke, REG 1992, s. I-4871, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 13, s. I-105, av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme, REG 2000, s. I-6049, punkt 20, och av den 5 februari 2004 i mål C-380/01, Schneider, REG 2004, s. I-1389, punkt 22).

53 I de bestämmelser som redovisas i beslutet om hänskjutande föreskrivs inte någon möjlighet att i Österrike göra avdrag för den bolagsskatt som har betalats i en annan medlemsstat. Anmodad av domstolen att lämna förtydliganden på denna punkt har den österrikiska regeringen bekräftat att det av den skattelagstiftning som gällde vid den aktuella tidpunkten inte ens genom en extensiv tolkning av lagen kunde utläsas något sådant avdrag som den hänskjutande domstolen angett.

54 Under dessa förhållanden skall den tredje frågan inte besvaras.

Rättegångskostnader

55 De kostnader som har förorsakats den österrikiska, den danska och den franska regeringen, Förenade kungarikets regering samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 27 augusti 2002 har ställts av Verwaltungsgerichtshof — följande dom:

1) **Artikel 73b och artikel 73d.1 och 73d.3 i EG-fördraget (nu artikel 56 EG respektive artikel 58.1 och 58.3 EG) utgör hinder för en lagstiftning enligt vilken endast personer som erhållit inkomst av kapital från Österrike kan välja mellan en definitiv skatt på 25 procent och en ordinarie inkomstskatt till halverad skattesats, medan det föreskrivs att inkomst av kapital från någon annan medlemsstat obligatoriskt omfattas av den ordinarie inkomstskatten utan reducerad skattesats.**

2) **Vägran att bevilja personer som erhållit inkomst av kapital från en annan medlemsstat de skatteförmåner som beviljas personer som erhåller inkomst av kapital från Österrike rättfärdigas inte av att vinsten för bolag som är etablerade i en annan medlemsstat påförs låg skatt i den staten.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 juli 2004.

R. Grass

Justitiesekreterare

P. Jann

Ordförande på första avdelningen