CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. TIZZANO

van 29 januari 2002 [1]

1. Bij beschikking van 2 december 1999 heeft de Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (hierna: „Berufungssenat") het Hof twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans artikel 56 EG en artikel 58 EG). De Berufungssenat wenst in wezen van het Hof te vernemen of een nationale regeling, waarbij kapitaalopbrengsten naargelang zij van een nationale of van een buitenlandse vennootschap afkomstig zijn verschillend worden belast, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

I — Het juridische kader

Gemeenschapsrecht

2. De toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht zijn de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag. Artikel 73 B, lid 1, bepaalt dat „alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden [zijn]." Artikel 73 D preciseert echter:

„1. Het bepaalde in artikel 73 B doet niets af aan het recht van de lidstaten:

a) 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 hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd;

b) alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten tegen te gaan, met name op fiscaal gebied en met betrekking tot het bedrijfseconomische toezicht op financiële instellingen, of te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doel-

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

einden, dan wel maatregelen te nemen die op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn.

[...]

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 73 B."

Nationaal recht

3. Het Oostenrijkse belastingstelsel bepaalt dat de belasting van de winsten van binnenlandse kapitaalvennootschappen plaatsvindt op twee niveaus: op het niveau van de vennootschappen door belasting van de door hen behaalde winsten tegen een vast tarief van 34 %, en op het niveau van de aandeelhouders door belasting van de dividenden en de overige door de vennootschappen uitgekeerde voordelen (zogenaamde kapitaalopbrengsten).

4. Voor wat betreft de belasting van de aandeelhouders, waar het hier om gaat, verschilt de toepasselijke regeling naargelang het om binnenlandse dan wel om buitenlandse kapitaalopbrengsten gaat. Daarbij „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 [...]". [2]

a) De belasting van binnenlandse kapitaalopbrengsten

5. Voor binnenlandse kapitaalopbrengsten biedt het Oostenrijkse recht de belastingplichtigen twee opties: de toepassing van een bijzondere belasting met een bevrijdend karakter tegen een vast tarief van 25 % of de toepassing van de normale inkomstenbelasting met een gehalveerd belastingtarief.

6. In het eerstgenoemde geval moet de belastingplichtige een belasting betalen van 25 % van de kapitaalopbrengsten, die daarna op grond van het zogenaamde bevrijdende karakter van deze belasting niet meer aan de normale inkomstenbelasting onderworpen zijn. De kapitaalopbrengsten blijven dus bij de bepaling van de grondslag van de inkomstenbelasting buiten beschouwing, met het waarschijnlijke gevolg dat het toepasselijke belastingtarief, dat varieert volgens de hoogte van het inkomen, wordt verlaagd.

2 — § 93, lid 2, van het Einkommensteuergesetz 1988 (BGBl. 1988/400) in de in 1997 geldende versie (hierna: „EstG").

De belastingaftrek geschiedt gewoonlijk door een inhouding aan de bron (dat wil zeggen bij de vennootschappen) [3]; in sommige gevallen, waarin een dergelijke inhouding niet mogelijk is, wordt de belasting echter geheven via „een bedrag, gelijk aan de belasting op kapitaalopbrengsten, dat op vrijwillige basis wordt ingehouden door de instelling die de coupons uitbetaalt". [4]

7. Besluit de belastingplichtige ertoe om niet van de bijzondere belasting met een bevrijdend karakter gebruik te maken, dan wordt de normale inkomstenbelasting tegen een gehalveerd tarief toegepast. [5] In dat geval worden de kapitaalopbrengsten meegerekend bij de bepaling van het totale belastbare inkomen, wat waarschijnlijk tot een verhoging van het op het totale inkomen toepasselijke tarief zal leiden; als compensatie komen de kapitaalopbrengsten echter in aanmerking voor de halvering van het aldus bepaalde belastingtarief.

8. Ter verduidelijking moet ik nog opmerken, dat niet van tevoren vaststaat welk van beide hiervoor beschreven systemen voor de belastingplichtige in een bepaald geval gunstiger is. Weliswaar voert het tweede systeem tot een belasting van de kapitaalopbrengsten die lager is dan of ten hoogste gelijk aan de belasting met een bevrijdend karakter (omdat het hoogste tarief in Oostenrijk niet hoger kan zijn dan 50 %); dit systeem kan echter leiden tot een verhoging van het belastingtarief dat op de andere inkomsten van de belastingplichtige van toepassing is. Het tweede systeem houdt namelijk in dat, anders dan in het geval van de belasting met een bevrijdende karakter, de kapitaalopbrengsten bij de bepaling van het totale belastbare inkomen in aanmerking genomen worden, hetgeen vermoedelijk tot een verhoging van het daarop toepasselijke tarief zal leiden.

b) De belasting van buitenlandse kapitaalopbrengsten

9. De hiervoor beschreven regeling is, zoals reeds vermeld, uitsluitend op binnenlandse kapitaalopbrengsten van toepassing, terwijl de opbrengsten uit deelnemingen in buitenlandse vennootschappen aan de normale inkomstenbelasting onderworpen zijn. Dat betekent dat zij bij het vaststellen van het totale belastbare inkomen in aanmerking genomen worden, hetgeen vermoedelijk tot een verhoging van het toepasselijke belastingtarief zal leiden, en dat zij normaal aan inkomstenbelasting (die in Oostenrijk zoals vermeld tot 50 % kan bedragen) onderhevig zijn, zonder enige vermindering te genieten. Op dergelijke inkomsten is dus niet alleen de bijzondere belasting met een bevrijdend karakter tegen een vast tarief van 25 % niet van toepassing, maar zij komen ook niet in aanmerking voor de verlaging van het toepasselijke belastingtarief met 50 %.

II — De feiten en de procedure

10. Schmid woont in Oostenrijk. In 1997 bestond zijn inkomen in hoofdzaak uit

3 — § 93, lid 1, EStG.
4 — § 97, lid 2, EstG.
5 — § 37 EStG.

dividenden van in Duitsland gevestigde vennootschappen, in het bijzonder MAN AG.

11. Bij de berekening van het op de inkomsten van Schmid in dat jaar toepasselijke belastingtarief ging de belastingdienst uit van het totaal van zijn binnenlands inkomen, zijn kapitaalopbrengsten en zijn buitenlandse inkomsten. Na de voorziene aftrek werd het toepasselijke belastingtarief bepaald op 27,17 %, en ook de inkomsten uit de Duitse aandelen werden volledig aan dat tarief onderworpen.

12. Schmid stelde tegen de belastingaanslag over 1997 op 3 december 1998 bij de Berufungssenat beroep in, waarbij hij onder andere aanvoerde dat de dividenden uit de aandelen MAN AG tegen een met 50 % verlaagde belastingvoet hadden moeten worden belast.

13. Bij de behandeling van het beroep heeft de Berufungssenat overwogen dat er ernstige twijfel bestaat aan de verenigbaarheid van de nationale regeling met het gemeenschapsrecht, omdat de verschillende behandeling van binnenlandse en buitenlandse kapitaalopbrengsten een belemmering van het door het Verdrag gegarandeerde vrije kapitaalverkeer zou kunnen vormen. Bij beschikking van 2 december 1999 heeft de Senat de behandeling geschorst en aan het Hof de navolgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Staat artikel 73 B, lid 1, juncto artikel 73 D, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, juncto artikel 58, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG) in de weg aan een regeling als neergelegd in § 97 EStG 1988, BGBl. 1988/400, in de versie BGBl. 1996/797 (gebaseerd op § 1, lid 1, 1, sub c, Endbesteuerungsgesetz BGBl. 1993/11), volgens welke de bevrijdende belasting van dividenden, interessen en andere inkomsten uit buitenlandse aandelen uitgesloten is, met als gevolg dat voor binnenlandse aandelen een belastingtarief van 25 % geldt, terwijl dat voor buitenlandse aandelen tot 50 % kan oplopen?

2) Staat artikel 73 B, lid 1, juncto artikel 73 D, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, juncto artikel 58, lid 1, sub a en b, en lid 3, EG) in de weg aan een regeling als neergelegd in § 37, leden 1 en 4, EStG 1988, BGBl. 1988/400, volgens welke alle soorten winstaandelen uit deelneming in binnenlandse kapitaalvennootschappen in de vorm van vennootschapsaandelen onderworpen zijn aan een belastingtarief dat is gereduceerd tot de helft van het op het

totale inkomen toegepaste gemiddelde belastingtarief, terwijl op dergelijke winstaandelen uit deelneming in kapitaalvennootschappen met zetel en hoofdkantoor in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschap of in een derde land een dergelijke belastingvermindering niet wordt toegepast?"

III — Juridische analyse

De ontvankelijkheid

Argumenten van partijen

14. In de daaraanvolgende procedure voor het Hof hebben behalve de Oostenrijkse regering, ook de Franse regering en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Naar de mening van de Oostenrijkse en de Franse regering is de nationale regeling met de toepasselijke gemeenschapsbepalingen verenigbaar; de Commissie daarentegen neemt het standpunt in, dat deze regeling in strijd is met de bepalingen van het Verdrag betreffende het vrije kapitaalverkeer.

15. Om nadere uitleg en precisering betreffende het complexe Oostenrijkse systeem voor de belasting van kapitaalopbrengsten te verkrijgen, heeft het Hof ingevolge artikel 104, lid 5, van zijn Reglement voor de procesvoering bij brief van 5 juni 2001 aan de Berufungssenat enige vragen gesteld. De Berufungssenat heeft bij brief van 27 juni 2001 op de vragen van het Hof geantwoord en uitvoerige en gedetailleerde verduidelijkingen gegeven, aan de hand waarvan het hiervoor in samenvatting beschreven rechtssysteem kon worden gereconstrueerd.

16. Alvorens de ingediende vragen ten gronde te behandelen, moet ik onderzoeken of de Berufungssenat een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG is, en derhalve of het Hof bevoegd is om op de vragen te antwoorden. Zowel de Commissie als de Oostenrijkse regering heeft in dit opzicht immers twijfel geuit, maar zijn daarna beide tot de vaststelling gekomen dat deze instelling een rechterlijke instantie is. Maar ook de Berufungssenat is zich klaarblijkelijk van het probleem bewust, aangezien hij in de verwijzingsbeschikking de gronden heeft aangegeven waarom hij naar zijn mening als een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG moet worden beschouwd.

17. Niet aan alle elementen die het Hof daartoe in het algemeen in aanmerking neemt, wordt echter getwijfeld. Volgens vaste rechtspraak houdt het Hof „voor de beoordeling of het verwijzende orgaan een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG is, wat uitsluitend een vraag van gemeenschapsrecht is, rekening met een samenstel van factoren, zoals de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter ervan, de verplichte

rechtsmacht, het feit dat uitspraak wordt gedaan na een procedure op tegenspraak, het toepassen van regelen des rechts, alsmede de onafhankelijkheid van het orgaan". [6] De hier bestaande twijfels betreffen uitsluitend de „hoedanigheid van derde" van de Berufungssenat (deze eis schijnt naar de rechtspraak van het Hof in de eis van onafhankelijkheid begrepen te zijn) en de procedure op tegenspraak. Er bestaat geen twijfel met betrekking tot de wettelijke grondslag, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht en de toepassing van de regelen des rechts. Hierna beperk ik mij daarom tot het onderzoek van de vraag of de Berufungssenat ook aan de eerste twee vereisten voldoet.

18. De twijfel die in het onderhavige geval wordt uitgesproken betreffende de „hoedanigheid van derde" van de Berufungssenat, vloeit — zoals de Commissie en de Oostenrijkse regering hebben uiteengezet — voort uit het feit dat deze Senate moeten oordelen over beslissingen van de belastingdienst, waartoe zij zelf behoren. Zoals namelijk uit de verwijzingsbeschikking blijkt, zijn de Berufungssenate organen van de Finanzlandesdirektionen, wier presidenten in principe ook het voorzitterschap bekleden, tenzij zij besluiten een ambtenaar van de administratie als plaatsvervanger aan te wijzen. Meer bepaald, zijn bij de Finanzlandesdirektionen Berufungskommissionen ingericht, waarvan de leden gedeeltelijk door de beroepsorganisaties afgevaardigd worden en gedeeltelijk door de bondsminister van Financiën of de door de presidenten van de Finanzlandesdirektionen worden benoemd; in het kader daarvan stellen de presidenten van de Finanzlandesdirektionen dan verschillende Berufungssenate samen, die uit vijf leden bestaan: de voorzitter, een ambtenaar van de belastingdienst en drie afgevaardigden van de beroepsorganisaties. Afgezien van deze structurele verbinding met de dienst, bestaat naar het oordeel van de Commissie ook deswege twijfel aan de „hoedanigheid van derde" van de Berufungssenate, omdat zij in een eventueel hoger beroep tegen hun beslissing bij het Verwaltungsgerichtshof zelf verweerder zijn.

19. Desalniettemin is de Commissie van mening dat aan het vereiste van „hoedanigheid van derde" in het onderhavige geval is voldaan, omdat:

— de leden van de Berufungssenat ingevolge constitutionele bepaling (§ 271, lid 1, van de Bundesabgabenordnung, BAO) bij de uitoefening van hun ambt niet door instructies gebonden zijn,

— zij plechtig moeten beloven in hun besluitvorming onpartijdig te zijn (§ 271, lid 2, BAO),

— bij wet is bepaald in welke gevallen de leden van de Berufungssenate zich

6 — Arrest van 29 november 2001, De Coster (C-17/00, Jurispr. blz. I-9445, punt 10).

wegens partijdigheid moeten verschonen van hun ambt en door de partijen gewraakt kunnen worden (§§ 76 en 283 BAO),

— de leden van de Berufungssenate in meerderheid afgevaardigden van de beroepsorganisaties zijn en niet belastingambtenaren, en

— de presidenten van de Finanzlandesdirektionen tegen de beslissingen van de Berufungssenate hoger beroep kunnen instellen bij het Verwaltungsgerichtshof, hetgeen aantoont dat deze beslissingen voor de dienst ook ongunstig kunnen zijn.

20. De Oostenrijkse regering wijst er harerzijds op, dat een deel van de Oostenrijkse doctrine in wezen op twee gronden aan de „hoedanigheid van derde" van de Berufungssenate twijfelt; allereerst wegens de „dubbelrol" van de presidenten van de Finanzlandesdirektionen, die niet slechts deze diensten leiden, doch aan de samenstelling van de Berufungsenate meewerken en in principe daar het voorzitterschap van bekleden, en ten tweede wegens het „gemengd gebruik" van de bij de Berufungssenate behorende ambtenaren, die de in de Senate uitgeoefende werkzaamheid met hun normale werkzaamheid in de belastingdienst combineren. Deze bezwaren werden door andere schrijvers echter afgewezen onder verwijzing naar de algemene praktijk, dat enerzijds de presidenten van de Finanzlandesdirektionen niet rechtstreeks het voorzitterschap van de Berufungssenate waarnemen en anderzijds de tot de Senate behorende ambtenaren zich niet bezighouden met materies en procedures waar zij normaal bij de belastingdienst mee te maken krijgen. Gezien deze praktijk en de vermelde voorschriften over de gevallen van onverenigbaarheid van de ambtenaren, geeft de Oostenrijkse regering als haar mening dat er argumenten zijn om aan te nemen dat de Berufungssenate rechterlijke instanties zijn in de zin van artikel 234 EG.

21. Ook het verwijzende orgaan heeft zich, zoals gezegd, uitdrukkelijk in deze zin uitgesproken en daarbij een beroep gedaan op § 271, lid 1, BAO, volgens hetwelk de leden van Berufungssenate niet door instructies gebonden zijn.

22. Voor wat betreft de eis van de behandeling op tegenspraak, voert de Berufungssenat aan, dat aan het contradictoire karakter van de bij de haar gevoerde procedures niet kan worden getwijfeld, aangezien aan de partijen (dat wil zeggen de belastingplichtigen) ruimschoots het recht wordt gegeven hun standpunt schriftelijk uiteen te zetten en aan een eventuele mondelinge behandeling deel te nemen (§§ 115, lid 2, 161, lid 3, 183, lid 4, 279 en 284, lid 1, BAO). Alleen de Commissie heeft dienaangaande enige twijfel geuit, aangezien niet is geregeld dat de belastingdienst „in eerste aanleg" aan de behandeling deelneemt. Rekening houdend met het feit dat de presidenten van de Finanzlandesdirektionen in beroep kunnen

gaan tegen de beslissingen van de Berufungssenate, meent de Commissie echter dat men kan uitgaan van het contradictoire karakter van de betrokken procedure, temeer als men de rechtspraak van het Hof in aanmerking neemt, volgens welke „het vereiste van een procedure op tegenspraak [...] geen absoluut criterium is". [7]

Beoordeling

23. Ik meen mij bij de beoordeling van deze vragen te kunnen beperken tot de twee in de onderhavige zaak controversiële punten, dus zonder de andere door het Hof gestelde vereisten te onderzoeken; het schijnt mij a fortiori niet opportuun om hier de discussie te heropenen over de juistheid van deze vereisten, afzonderlijk of gezamenlijk beschouwd, als criteria ter beoordeling van de hoedanigheid van de verwijzende organen.

24. Ik begin dus met het vereiste van de procedure op tegenspraak en moge er gelijk op wijzen dat de door de Commissie geuite twijfel niet gerechtvaardigd voorkomt. Naar mijn opvatting is het contradictoire karakter in voldoende mate daardoor verzekerd, dat de belastingplichtigen, die de beslissingen van de belastingdienst betwisten, ruimschoots de gelegenheid hebben hun standpunt voor de Berufungssenate uiteen te zetten. Het feit dat de belastingdienst in het kader van een procedure die door een van hun eigen organen wordt geïnstrueerd, niet formeel vertegenwoordigd is, wekt hoogstens, zoals ik hierna uiteen zal zetten, twijfel aan de „hoedanigheid van derde" van het beslissende orgaan, maar schijnt mij onvoldoende om het contradictoire karakter van de procedure te betwisten.

25. Meer complex en controversieel is daarentegen de vraag van de „hoedanigheid van derde" van de Berufungssenate, dat wil zeggen of zij enerzijds ten opzichte van de belastingplichtigen die in beroep gaan, en anderzijds ten opzichte van de belastingdienst die de beslissingen a quo gegeven heeft, daadwerkelijk als derde kunnen worden beschouwd.

26. In dit verband breng ik in herinnering dat het Hof in enkele zaken uitdrukkelijk en specifiek de „hoedanigheid van derde" van de verwijzende organen als noodzakelijke voorwaarde voor de erkenning als rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG heeft beschouwd, met name in de gevallen waarin die organen tot dezelfde dienst behoorden, als die welke de bij hen aangevochten beslissingen genomen had. [8] Het Hof heeft in de zaak Corbiau duidelijk gemaakt „dat het begrip ‚rechterlijke instantie' een communautair karakter heeft

7 — Arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98—C-147/98, Jurispr. blz. I-1577, punt 37). In dezelfde zin beroept de Commissie zich ook op het arrest van 17 september 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Jurispr. blz. I-4961, punt 31).

8 — Het Hof heeft zich echter niet speciaal over het betrokken vereiste uitgesproken in gevallen waarin het betrokken besluit afkomstig was van overheidsorganen, wier onafhankelijkheid eveneens betwist werd, die niet tot dezelfde dienst behoorden als het orgaan dat de bestreden beslissing genomen had (Vergelijk bijv. arrest van 17 september 1997, Dorsch Consult, en arrest van 4 februari 1999, Köllensperger (C-103/97, Jurispr. blz. I-551).

en dat het per definitie slechts betrekking kan hebben op een autoriteit die de hoedanigheid van derde heeft ten opzichte van die welke de beslissing waarvan beroep heeft genomen". [9] In die zaak werd de „hoedanigheid van derde" in het bijzonder betwist voor de Luxemburgse directeur van de directe belastingen en accijnzen, die „als hoofd van de belastingdienst *onmiskenbaar een organieke band* heeft met de afdelingen die de bestreden belasting hebben vastgesteld waartegen het bij hem ingediende bezwaar is gericht". Deze constatering zag het Hof overigens bevestigd door het feit dat „bij een eventueel beroep op de Conseil d'État de genoemde directeur *partij in het geding* is". [10]

27. Evenzo vond het Hof in het arrest Gabalfrisa het onderzoek nodig van de vraag, of de Spaanse Tribunales Económico-Administrativos „de hoedanigheid van derde hadden ten opzichte van de dienstonderdelen die de beschikking hebben vastgesteld waartegen de klacht is gericht, alsook de nodige onafhankelijkheid om als rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag te kunnen worden aangemerkt". [11] In deze zaak stelde zich deze vraag in het bijzonder deswege omdat, zoals advocaat-generaal Saggio heeft aangevoerd, „het Tribunal Económico-Administrativo, naar de Spaanse regering zelf verklaart, geen deel uitmaakt van de rechterlijke macht, maar organiek onder het Ministerie van Economische zaken en Financiën (Ministerio de Economía y Hacienda) ressorteert — dus onder dat onderdeel van de bestuursdienst tegen welks beslissingen de voor het Tribunal aanhangig gemaakte beroepen zijn gericht". [12] Deze organieke band met het Ministerie van Financiën hield het Hof niet voor voldoende om de „hoedanigheid van derde" te ontkennen, omdat het Spaanse recht „een *scheiding van taken* garandeert tussen de met het beheer, de invordering en de vaststelling belaste onderdelen van de belastingdienst [...] en de Tribunales Económico-Administrativos [...] die op de klachten tegen beschikkingen van bedoelde dienstonderdelen beslissen zonder aanwijzingen van de belastingdienst te ontvangen". In dit arrest heeft het Hof minder gewicht gehecht aan het feit dat het verwijzende orgaan en de dienstonderdelen die de bestreden beslissing genomen hadden, tot hetzelfde ministerie behoorden, als aan het feit dat in dat geval tussen beide een duidelijke scheiding verzekerd was. [13]

28. Tegen deze achtergrond lijkt het mij duidelijk — zonder dat ik mij hier hoef uit te spreken over de coherentie tussen de genoemde uitspraken en over de opportu-

9 — Arrest van 30 maart 1993, Corbiau (C-24/92, Jurispr. blz. I-1277, punt 15).

10 — Voornoemd arrest Corbiau, punt 16, cursivering van mij.

11 — Voornoemd arrest Gabalfrisa, punt 40.

12 — Punt 16 van de conclusie.

13 — Ik wijs erop, dat in die zaak de *scheiding van taken* bij de Spaanse belastingdienst betekende dat de leden van de Tribunales Económico-Administrativos niet tegelijkertijd in de „met het beheer, de invordering en de vaststelling belaste onderdelen van de belastingdienst" werkzaam mochten zijn. Op dit punt lijkt het mij ook nuttig erop te wijzen, dat het Hof in zijn voornoemd arrest De Coster de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van het Rechtsprekend college van het Brussels gewest heeft erkend op grond van de onverenigbaarheid van het lidmaatschap van dit College met de hoedanigheid van lid van een gemeentebestuur dat voor de bij dat College aangevochten beslissingen verantwoordelijk was (punt 19 van het arrest).

niteit om de in het arrest Gabalfrisa gekozen minder strenge benadering te heroverwegen, zoals werd voorgesteld [14] — dat de Berufungssenate volgens de in beide uitspraken toegepaste beoordelingscriteria niet de „hoedanigheid van derde" hebben.

29. Wat dat betreft, wijs ik er allereerst op dat de Berufungssenate organen van de Finanzlandesdirektionen zijn, dat wil zeggen van de diensten die verantwoordelijk zijn voor het geven van de beslissingen die aan hun beoordeling worden onderworpen. Zoals de Oostenrijkse regering heeft aangegeven, wordt deze organieke band met de belastingdienst bovendien versterkt:

i) door de bijzondere rol van de presidenten van de Finanzlandesdirektionen, die niet slechts directie voeren over dit deel van de dienst, doch die bovendien (althans in principe) het voorzitterschap van de Berufungssenate bekleden en aan de samenstelling hiervan meewerken omdat zij naar eigen inzicht de leden van de Berufungskommissionen aanwijzen die bij de Senate gaan horen; [15]

ii) door het feit dat ook het tweede lid van de Berufungssenat, dat uit de belastingdienst afkomstig is, zijn eigen functie bij die dienst normaal blijft uitoefenen.

30. In het onderhavige geval bestaat dus niet alleen de *„onmiskenbare organieke band"* met de belastingdienst, die in het arrest Corbiau ertoe heeft geleid dat de directeur van de directe belastingen en accijnzen niet als rechterlijke instantie werd aangemerkt, maar voor de leden van de Berufungsenate die van de belastingdienst afkomstig zijn (waaronder de voorzitter), is ook niet een zodanige *„scheiding van taken"* geregeld, dat deze in de zin van het arrest Gabalfrisa in ieder geval de „hoedanigheid van derde" van het rechtsprekend orgaan zou kunnen waarborgen. Overigens kunnen deze principiële bezwaren ook niet worden opgeheven door de door de Oostenrijkse regering aangevoerde praktijk, dat enerzijds de presidenten van de Finanzlandesdirektionen het voorzitterschap van de Berufungssenate niet zelf vervullen, en anderzijds de tot de Senate behorende ambtenaren zich niet bezighouden met materies en procedures waarmee zij normaal bij de belastingdienst te maken krijgen. Want het staat vast dat de vraag of een bepaalde instelling een rechterlijke instantie is, moet worden beoordeeld op grond van het geldende recht van de lidstaten en niet op basis van een eenvoudige nationale praktijk, die door de betrokkenen vrij kan worden veranderd en die voor het Hof moeilijk controleerbaar is.

31. Nog twee andere aspecten bevestigen, naar het mij voorkomt, dat de Berufungs-

14 — In zoverre beperk ik mij tot de opmerking, dat advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer de in de zaak Gabalfrisa toegepaste maatstaven in zijn conclusie van 28 juni 2001 in de zaak De Coster (C-17/00, punten 26-28) openlijk en nadrukkelijk bekritiseerd heeft.

15 — De presidenten van de Finanzlandesdirektionen kunnen de Berufungssenate naar eigen inzicht samenstellen en de leden daarvoor vrij uit de talrijke leden van de Berufungskommissionen uitkiezen, met als enige voorwaarde dat de voorgeschreven getalsverhouding tussen de belastingambtenaren en de door de beroepsverenigingen geleverde leden behouden blijft. De discretionaire bevoegdheid van de presidenten van de Finanzlandesdirektionen lijkt overigens des ter ruimer, omdat de Berufungssenate blijkbaar niet voor een bepaalde periode worden benoemd, maar ad hoc voor de verschillende zaken worden samengesteld.

senate niet de „hoedanigheid van derde" hebben ten opzichte van de afdelingen van de belastingdienst, waarvan de bestreden beslissingen afkomstig zijn. Ten eerste is daar het feit dat die afdelingen geen „partij" zijn in de procedure voor de Berufungssenate, waaraan alleen de belastingplichtigen die de beslissingen van de belastingdienst bestrijden, kunnen deelnemen. Het niet-deelnemen van de voor de bestreden beslissing verantwoordelijke instantie is in strijd met de gedachte dat de Berufungssenate een positie bekleden van „derde" ten aanzien van twee tegenover elkaar staande partijen, en doet veeleer vermoeden dat de Senate de belangen van de belastingdienst behartigen. Voorts wordt die stelling ook daardoor bevestigd, dat de Berufungssenate, zoals de Commissie heeft aangevoerd, aan eventuele beroepsprocedures bij het Verwaltungsgerichtshof tegen hun uitspraken, als verweerder deelnemen. De mogelijkheid om zijn uitspraak voor een administratieve rechter te verdedigen en de rol van partij in de betrokken procedure, lijken mij inderdaad moeilijk verenigbaar met de positie van ‚derde', die de rechterlijke functie moet kenmerken. Dit blijkt ook duidelijk uit het arrest Corbiau, waarin gesteld is dat het ontbreken van de vereiste „hoedanigheid van derde" bij de directeur van de directe belastingen en accijnzen werd „bevestigd door het feit, dat bij een eventueel beroep op de Conseil d'État de genoemde directeur partij in het geding is." [16]

32. De beide hiervoor genoemde aspecten leiden naar mijn mening tot de conclusie dat het bij de procedures voor de Berufungssenate in werkelijkheid gaat om eenvoudige administratieve beroepen waarmee de belastingplichtigen de beslissingen van de belastingadministratie kunnen laten controleren door organen (waaraan ook externe personen deelnemen), die daarvoor bij die administratie zijn gecreëerd en waaraan een bijzondere status van onafhankelijkheid wordt toegekend. Verder wijs ik erop dat door het ontbreken van een heldere scheiding van taken in verhouding tot de diensten die de bestreden beslissingen gegeven hebben, het enkele feit dat de leden van deze bestuursorganen aan de controle en de instructies van hun meerderen onttrokken zijn, op zichzelf de „hoedanigheid van derde" van de betreffende organen niet waarborgt. [17]

33. Op grond van vorenstaande overwegingen ben ik derhalve van mening, dat de Berufungssenate niet de „hoedanigheid van derde" hebben ten opzichte van enerzijds de appellerende belastingplichtigen en anderzijds de belastingdienst die de bestreden beslissing heeft gegeven. Daaruit volgt dat zij niet als rechterlijke instanties in de zin van artikel 234 EG kunnen worden beschouwd en dat het Hof dus niet bevoegd is de hem voorgelegde prejudiciële vragen te beantwoorden. Het behoeft eigenlijk geen betoog dat deze uitkomst op generlei wijze de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht in gevaar brengt, omdat

16 — Punt 16.

17 — In zoverre is het interessant vast te stellen dat advocaat-generaal Darmon in zijn conclusie in de zaak Corbiau het standpunt verdedigd heeft dat de directeur van de directe belastingen en accijnzen niet de „hoedanigheid van derde" had, ofschoon voor het Hof werd betoogd, dat hij bij zijn „taak, een geschil te beslechten tussen de door hem geleide administratie en een belastingplichtige, die een beslissing van een van zijn diensten betwist", „geheel onafhankelijk [was] zowel van zijn minister als van de door hem geleide administratie" (punt 29).

tegen de beslissingen van de Berufungssenate kan worden opgekomen bij het Verwaltungsgerichtshof, waarvan buiten iedere twijfel staat dat het een rechterlijke instantie in de zin van artikel 234 EG is.

Ten gronde

34. Gezien de slotsom, waartoe ik gekomen ben met betrekking tot de ontvankelijkheid van het onderhavige prejudiciële verzoek, zal ik de aan het Hof voorgelegde vragen uitsluitend subsidiair onderzoeken.

35. Ik breng in herinnering dat de Berufungssenat met zijn eerste prejudiciële vraag in wezen wenst te vernemen of een nationale regeling, waarbij alleen voor binnenlandse kapitaalopbrengsten de mogelijkheid bestaat om de hiervoor beschreven bijzondere belasting met een bevrijdend karakter toe te passen, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, en in het bijzonder met de bepalingen van het Verdrag over het vrije kapitaalverkeer. De tweede prejudiciële vraag gaat er daarentegen over, of een nationale regeling, volgens welke bij toepassing van de normale inkomstenbelasting alleen de binnenlandse kapitaalopbrengsten voor een halvering van het toepasselijke tarief in aanmerking komen, met het gemeenschapsrecht verenigbaar is.

36. Aangezien tussen de in beide vragen vermelde belastingsystemen, zoals aangetoond, (slechts) door de ontvangers van binnenlandse kapitaalopbrengsten alternatief kan worden gekozen, moeten de twee systemen naar mijn mening samen worden onderzocht, om de verenigbaarheid van de desbetreffende regeling met de bepalingen van het gemeenschapsrecht in haar geheel te kunnen beoordelen. Naar mijn mening moet dus worden onderzocht of het met de voorschriften van het EG-Verdrag over het vrije kapitaalverkeer verenigbaar is, dat de ontvangers van binnenlandse kapitaalopbrengsten de mogelijkheid krijgen om tussen de beide hiervoor beschreven systemen te kiezen, terwijl op buitenlandse kapitaalopbrengsten slechts de normale inkomstenbelasting zonder matiging van het belastingtarief van toepassing is.

37. Daartoe moet ik eerst nagaan of een dergelijke regeling een beperking van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B EG-Verdrag kan veroorzaken, en zo ja, dan moet ik onderzoeken of deze regeling ingevolge artikel 73 D EG-Verdrag kan worden gerechtvaardigd.

Het beperkende karakter van de betreffende regeling

38. Met betrekking tot het eerste aspect moet ik er voor alles aan herinneren, dat „maatregelen van een lidstaat [...] beperkingen van het kapitaalverkeer [vormen] in de zin van [artikel 73 B EG-Verdrag],

wanneer zij ingezetenen van die staat ervan weerhouden in andere lidstaten [...] investeringen te verrichten". [18] Meer in het bijzonder heeft het Hof gepreciseerd: „Wordt [...] de toekenning van een fiscaal voordeel als de dividendvrijstelling bij de heffing van inkomstenbelasting van natuurlijke personen/aandeelhouders afhankelijk gesteld van de voorwaarde, dat de dividenden afkomstig zijn van op het nationale grondgebied gevestigde vennootschappen, dan vormt dit een [...] beperking van het kapitaalverkeer". [19] Dat is het geval wanneer een dergelijke wettelijke bepaling:

— enerzijds tot gevolg heeft dat „de onderdanen van een lidstaat die in [de betrokken lidstaat] wonen, ervan [worden] afgeschrikt hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die in een andere lidstaat gevestigd zijn";

— anderzijds „ook een restrictief gevolg [heeft] voor in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, in zoverre zij hen belemmert in het bijeenbrengen van kapitaal in [de betrokken lidstaat]. Aangezien de door hen aan [...] ingezetenen [van die staat] uitgekeerde dividenden fiscaal ongunstiger worden behandeld dan de door een in [de betrokken lidstaat] gevestigde vennootschap uitgekeerde dividenden, zijn hun aandelen voor de in [de betrokken lidstaat] wonende belegger minder aantrekkelijk dan die van in die lidstaat gevestigde vennootschappen". [20]

39. Na deze precisering van het begrip „beperking van het kapitaalverkeer" in de zin van artikel 73 B EG-Verdrag, schijnt het mij duidelijk, dat een dergelijke beperking vervat is in een regeling, zoals die in bespreking, die voor binnenlandse kapitaalopbrengsten een keuzerecht geeft tussen een bevrijdende belasting tegen een vast tarief van 25 % of de normale inkomstenbelasting tegen een met 50 % verlaagd tarief, terwijl zij voor buitenlandse kapitaalopbrengsten de normale inkomstenbelasting zonder enige matiging van het tarief voorschrijft. Het is immers buiten twijfel dat een dergelijke regeling binnenlandse kapitaalopbrengsten gunstiger behandelt. Zij houdt immers binnenlandse beleggers ervan af om aandelen in vennootschappen in andere lidstaten te verwerven, en vormt voor die vennootschappen een belemmering om in de betreffende lidstaat kapitaal aan te trekken.

40. Dat de Oostenrijkse regeling in kwestie binnenlandse kapitaalopbrengsten gunstiger behandelt dan buitenlandse, tonen de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten trouwens duidelijk aan.

41. Kapitaalopbrengsten die Schmid van Duitse vennootschappen heeft ontvangen, zijn namelijk bij de bepaling van zijn

18 — Arrest van 26 september 2000, Commissie/België (C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 18); in dezelfde zin arresten van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson (C-484/93, Jurispr. blz I-3955, punt 10), van 16 maart 1999, Trummer en Mayer (C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 26), en van 14 oktober 1999, Sandoz (C-439/97, Jurispr. blz. I-7041, punt 19).

19 — Arrest van 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 36).

20 — Arrest Verkooijen, punten 34 en 35.

belastbaar inkomen in aanmerking genomen en belast met de normale inkomstenbelasting tegen een tarief van 27,17 %, zonder enige vermindering. Als Schmid deze opbrengsten van een Oostenrijkse vennootschap had ontvangen, dan had hij kunnen kiezen tussen: i) bevrijdende belasting van die bedragen met toepassing van het vaste tarief van 25 %, met het gevolg dat zij bij de bepaling van zijn belastbaar inkomen buiten beschouwing zouden zijn gelaten (hetgeen tot een verlaging van het op de andere inkomsten toepasselijke belastingtarief zou hebben geleid); en ii) belasting van de betreffende bedragen met de normale inkomstenbelasting tegen een met 50 % verlaagd belastingtarief. Het lijdt dus geen twijfel dat de kapitaalopbrengsten die Schmid van Duitse vennootschappen heeft ontvangen, in Oostenrijk ongunstiger werden behandeld dan wanneer hij ze van Oostenrijkse vennootschappen zou hebben ontvangen.

42. Derhalve moet worden geconcludeerd dat de betrokken regeling, omdat zij binnenlandse kapitaalopbrengsten fiscaal gunstiger behandelt dan buitenlandse kapitaalopbrengsten, een ingevolge artikel 73 B EG-Verdrag in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer meebrengt.

Mogelijke rechtvaardiging van de betrokken regeling ex artikel 73 D

43. Het feit dat een nationale regeling gelijk de onderhavige een beperking van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 73 B EG-Verdrag tot gevolg heeft, leidt echter, zoals gezegd, niet noodzakelijk tot de onverenigbaarheid ervan met de bepalingen over het vrije kapitaalverkeer. Ik breng nogmaals in herinnering dat volgens artikel 73 D, lid 1, EG-Verdrag „artikel 73 B [...] niets [afdoet] 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" [21] Om de door de Berufungssenat voorgelegde vragen te beantwoorden, moet dus nog worden nagegaan of de betrokken regeling ingevolge artikel 73 D, lid 1, EG-Verdrag kan worden gerechtvaardigd.

44. In dit verband herinner ik er om te beginnen aan, dat dit voorschrift, omdat het een afwijking van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal betreft [22], strikt moet worden opgevat en in geen geval nationale bepalingen en maatregelen kan rechtvaardigen die een „middel tot willekeurige discriminatie" vormen, of een „verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer" in de zin van artikel 73 B (Artikel 73 D, lid 3, EG-Verdrag). Daar volgt uit dat beperkingen die uit een regeling zoals die in kwestie voortvloeien, slechts dan volgens artikel 73 D, lid 1, toelaatbaar zijn, wanneer de verschillende behandeling van binnenlandse en buitenlandse kapitaalopbrengsten door de verschillende situatie of door

21 — Artikel 73 D, lid 1, sub a en b.

22 — Arrest van 14 maart 2000, Église de scientologie (C-54/99, Jurispr. blz. I-1335, punt 17).

dwingende redenen van algemeen belang objectief gerechtvaardigd is.[23] Voor het overige wijs ik erop, dat het Hof reeds gelegenheid had om met betrekking tot maatregelen ter verhindering van overtreding van het nationale belastingrecht duidelijk te maken dat een „maatregel [...] slechts dan onder artikel 73 D van het Verdrag [kan] vallen indien zij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, dit wil zeggen dat zij geschikt moet zijn ter bereiking van het ermee nagestreefde doel en niet verder mag gaan dan ter bereiking van dit doel nodig is"[24]; te dien einde moet de maatregel bovendien „noodzakelijk [zijn] om de beoogde doelstellingen te verwezenlijken" en mogen „deze doelstellingen niet kunnen worden bereikt met maatregelen die het vrije kapitaalverkeer minder beperken"[25]

45. Teneinde na te gaan of de uit de onderhavige fiscale regeling voortvloeiende beperkingen van het kapitaalverkeer ingevolge artikel 73 D, lid 1, EG-Verdrag toelaatbaar zijn, moet dus, zoals de Oostenrijkse en de Franse regering hebben betoogd, worden onderzocht of de verschillende behandeling van binnenlandse en buitenlandse kapitaalopbrengsten objectief gerechtvaardigd is en derhalve geen willekeurige discriminatie of verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer betekent.

46. Om te beginnen merkt de Oostenrijkse regering op, dat de belasting met een bevrijdend karakter alleen voor de van binnenlandse bedrijven ontvangen kapitaalopbrengsten geldt, omdat zij noodzakelijkerwijs een inhoudingsplichtige vooronderstelt, die naar Oostenrijks recht tot inhouding aan de bron kan worden verplicht. Aangezien bij kapitaalopbrengsten van vennootschappen met zetel in andere lidstaten een dergelijke verplichting niet kan worden opgelegd, is het toepassen van een belasting met een bevrijdend karakter in dergelijke gevallen technisch niet mogelijk.

47. Deze argumentering komt mij niet overtuigend voor. Het is weliswaar juist, dat voor de inhouding aan de bron in Oostenrijk, de aanwezigheid van een inhoudingsplichtige in dat land noodzakelijk is, doch het is niet juist, dat de belasting met een bevrijdend karakter dwingend een inhouding aan de bron vooronderstelt. Naar mijn mening zijn namelijk voor het invorderen van een dergelijke belasting (die door een vast tarief van 25 % en de bevrijdende werking wordt gekenmerkt) verschillende technische oplossingen mogelijk, die zonder problemen ook op opbrengsten van buitenlandse vennootschappen kunnen worden toegepast.

23 — In deze zin moet naar mijn mening het arrest Verkooijen worden verstaan, dat onder verwijzing naar artikel 73 D, lid 1, sub a, heeft herinnerd aan de rechtspraak van het Hof volgens welke reeds „vóór de inwerkingtreding [van deze bepaling] nationale fiscale bepalingen van het in dit artikel omschreven type, waarin bepaalde onderscheidingen werden gemaakt onder meer op grond van de woonplaats van de belastingplichtigen, verenigbaar [konden] zijn met het gemeenschapsrecht, wanneer zij van toepassing waren op situaties die niet objectief vergelijkbaar waren (zie, onder meer, arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225) of wanneer zij konden worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, onder meer uit hoofde van de samenhang van het belastingstelsel (arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, en Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305)" (punt 43).

24 — Arrest van 26 september 2000, Commissie/België, reeds aangehaald, punt 41.

25 — Arrest van 15 december 1995, Sanz de Lera e.a. (C-163/94, C-165/94 en C-250/94, Jurispr. blz. I-4821, punt 23).

48. Overigens is, zoals de Commissie heeft aangevoerd, een voorbeeld in deze zin te vinden in de hiervoor beschreven Oostenrijkse regeling zelf, volgens welke in bepaalde gevallen waarin de inhouding aan de bron niet mogelijk is, de belasting met een bevrijdend karakter kan worden geheven via „een bedrag, gelijk aan de belasting op kapitaalopbrengsten, dat op vrijwillige basis wordt ingehouden door de instelling die de coupons uitbetaalt".[26] Voor opbrengsten uit buitenlandse ondernemingen zou kunnen worden voorzien in een overeenkomstige „vrijwillige betaling" aan de belastingdienst, die het mogelijk maakt ook op zulke opbrengsten de belasting met een bevrijdend karakter toe te passen en aldus de vastgestelde beperkingen van het kapitaalverkeer op te heffen.

49. Ten tweede betogen de Oostenrijkse en de Franse regering met betrekking tot de verlaging van het belastingtarief met 50 % ingeval de binnenlandse kapitaalopbrengsten aan de normale inkomstenbelasting worden onderworpen, dat deze matiging nodig is om de samenhang in het Oostenrijkse belastingstelsel te waarborgen, welk doel, volgens de arresten Bachmann en Commissie/België[27], „een rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een regeling die fundamentele vrijheden beperkt."[28] De betrokken regeling zou in het bijzonder gerechtvaardigd worden door het feit, dat de winsten van de in Oostenrijk gevestigde vennootschappen daar reeds met een vast tarief van 34 % belast worden, en het derhalve ongepast zou zijn die winsten bij uitbetaling aan de aandeelhouders opnieuw te belasten door ze volledig aan inkomstenbelasting te onderwerpen.

50. De Commissie is daarentegen van mening dat de verschillende behandeling van dividenden, naargelang zij van binnenlandse of buitenlandse vennootschappen afkomstig zijn, ongerechtvaardigd is. Zij wijst er in het bijzonder op, dat de onderhavige regeling niet kan worden gerechtvaardigd door het vereiste van het bewaren van de samenhang in het Oostenrijkse belastingstelsel om dubbele belasting (in economische zin) te vermijden, aangezien de vennootschapsbelasting en de belasting op kapitaalopbrengsten verschillende personen betreffen.

51. Ook ik heb inderdaad de indruk dat in het voorliggende geval op het aan de arresten Bachmann en Commissie/België ontleende vereiste geen beroep kan worden gedaan. In die zaken „bestond namelijk *een rechtstreeks verband tussen de toekenning van een fiscaal voordeel en de compensatie van dit voordeel door een fiscale heffing,* die beide in het kader van dezelfde belasting plaats vonden en dezelfde belastingplichtige betroffen. In dat geval ging het om het verband tussen de aftrekbaarheid van de in het kader van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen voldane premies en de belastingheffing over de ter zake ontvangen bedragen, een verband dat behouden diende te blijven om de samenhang van het betrokken belastingstelsel te handhaven".[29] In casu ontbreekt echter een rechtstreeks verband tussen de vennootschapsbelasting en de heffing van inkomstenbelasting met een met 50 % verlaagde belastingvoet, aangezien het evenals in de zaak Verkooijen gaat „om twee afzonderlijke belastingen met verschillende belastingplichtigen".[30] In overeenstemming met

26 — § 97, lid 2. EStG.
27 — Arresten aangehaald in voetnoot 23.
28 — Arrest Verkooijen, punt 56.
29 — Voornoemd arrest Verkooijen, punt 57, mijn cursivering.
30 — Voornoemd arrest, punt 58.

de beslissing in het arrest Verkooijen, ben ik derhalve niet van opvatting, dat de beperkingen van het kapitaalverkeer, die uit de regeling in kwestie voortvloeien, gerechtvaardigd kunnen worden met de eis de samenhang van het Oostenrijkse belastingstelsel te garanderen.

52. Ten derde voert de Oostenrijkse regering als standpunt aan, dat de betrokken regeling gerechtvaardigd kan worden door het feit, dat slechts bij buitenlandse kapitaalopbrengsten de „beroepskosten" kunnen worden afgetrokken, die dus bij de berekening van het totale belastbare inkomen niet meegerekend worden.

53. Doch ook dit argument kan aan de hand van het arrest Verkooijen eenvoudig worden ontzenuwd. Om het overeenkomstige argument van de Nederlandse regering betreffende „een eventueel fiscaal voordeel voor de belastingplichtigen die in Nederland dividend ontvangen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen" te verwerpen, vond het Hof de enkele opmerking voldoende „dat volgens vaste rechtspraak 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". [31]

54. De Franse regering voert ten slotte aan dat als de belasting met een bevrijdend karakter of de matiging van het belastingtarief zou worden uitgebreid tot door buitenlandse ondernemingen uitgekeerde dividenden, de fiscale autoriteit van de lidstaat van woonplaats van de aandeelhouder de winsten van die vennootschappen niet effectief zou kunnen controleren. De onderhavige regeling zou dan gerechtvaardigd kunnen zijn volgens artikel 73 D, lid 1, sub b, EG-Verdrag, bepalende dat artikel 73 B niets afdoet aan het recht van de lidstaten om „alle mogelijke maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan."

55. Dit argument acht ik echter niet steekhoudend. Het ligt namelijk voor de hand dat de onderhavige regeling op geen enkele wijze de effectiviteit van de belastingcontrole waarborgt, omdat de minder gunstige behandeling van buitenlandse kapitaalopbrengsten het geenszins mogelijk maakt te controleren dat deze opbrengsten regelmatig aan de Oostenrijkse belastingdienst worden aangegeven om ze te onderwerpen aan de normale inkomstenbelasting.

56. Uit het voorgaande volgt dat de door de Oostenrijkse en de Franse regering aangevoerde argumenten de uit de belastingregeling in kwestie voortvloeiende beperkingen van het kapitaalverkeer niet krachtens

31 — Voornoemd arrest, punt 61.

artikel 73 D, lid 1, EG-Verdrag kunnen rechtvaardigen. Ik moet dus concluderen dat artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag in de weg staat aan een dergelijke regeling, die alleen aan de ontvangers van binnenlandse kapitaalopbrengsten het recht geeft te kiezen tussen de bijzondere belasting met een bevrijdend karakter en de normale inkomstenbelasting tegen een met 50 % verminderd tarief, terwijl zij bepaalt dat voor buitenlandse kapitaalopbrengsten dwingend de normale inkomstenbelasting zonder verlaging van het tarief van toepassing is.

Conclusie

57. Op grond van het vorenstaande geef ik in overweging te verklaren dat het Hof niet bevoegd is om uitspraak te doen over de door de Berufungssenat gestelde vragen. Mocht het Hof zich daarentegen toch bevoegd verklaren, dan geef ik in overweging de vragen als volgt te beantwoorden:

„Artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) staat in de weg aan een regeling als bepaald in de §§ 37 en 97 Einkommensteuergesetz 1988 (BGBl 1988/400), in de versie gepubliceerd in BGBl. 1996/797, die slechts aan de ontvangers van binnenlandse kapitaalopbrengsten het recht geeft te kiezen tussen de bijzondere belasting met een bevrijdend karakter en de normale inkomstenbelasting tegen een met 50 % verminderd tarief, terwijl zij bepaalt dat voor buitenlandse kapitaalopbrengsten dwingend de normale inkomstenbelasting zonder verlaging van het tarief van toepassing is. Een dergelijke regeling kan niet met toepassing van artikel 73 D, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 58, lid 1, EG) worden gerechtvaardigd."