DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

11. marts 2004 *

I sag C-9/02,

angående en anmodning, som Conseil d'État (Frankrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Hughes de Lasteyrie du Saillant

mod

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af dommerne C.W.A. Timmermans (refererende dommer), som fungerende formand for Femte Afdeling, A. La Pergola og S. von Bahr,

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Hughes de Lasteyrie du Saillant ved avocat E. Ginter

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

— den danske regering ved J. Bering Liisberg, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og A. Seiça Neves, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og C. Giolito, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 13. februar 2003 er afgivet mundtlige indlæg af Hughes de Lasteyrie du Saillant ved E. Ginter og avocat B. Michaud, af den franske regering ved P. Boussaroque og J.-L. Gautier, som befuldmægtiget, af den nederlandske regering ved S. Terstal, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved R. Lyal og C. Giolito,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. marts 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved beslutning af 14. december 2001, indgået til Domstolen den 14. januar 2002, har Conseil d'État i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Hughes de Lasteyrie du Saillant (herefter »Hughes de Lasteyrie«) og ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (økonomi-, finans- og industriministeriet) vedrørende en beskatning af endnu ikke realiseret avance af værdipapirer, der skal svares i tilfælde af, at det skattemæssige hjemsted flyttes fra Frankrig.

Relevante retsforskrifter

3 I artikel 24 i lov nr. 98-1266 af 30. december 1998, den franske finanslov for 1999 (JORF af 31.12.1998, s. 20050, herefter »finansloven for 1999«) — i den affattelse, der var gældende ved udstedelsen af dekret nr. 99-590 af 6. juli 1999 om gennemførelse af artikel 24 i finansloven for 1999 vedrørende de nærmere regler for beskatning af visse former for fortjeneste på værdipapirer i tilfælde af flytning af skattemæssigt hjemsted fra Frankrig (JORF af 13.7.1999, s. 10407, herefter »dekret nr. 99-590«) — bestemmes følgende:

»I. [...]

II. I code général des impôts (skatteloven) indsættes en artikel 167a, der affattes således:

»Artikel 167a

I.-1. Skattepligtige, der har haft skattemæssigt hjemsted i Frankrig i mindst seks år i løbet af de seneste ti år, beskattes, på det tidspunkt, hvor de flytter deres skattemæssige hjemsted fra Frankrig, af konstateret fortjeneste på de i artikel 160 nævnte selskabsrettigheder.

2. Den konstaterede fortjeneste fastsættes til det beløb, som udgøres af forskellen mellem selskabsrettighedernes værdi ved fraflytningen fra Frankrig — som opgjort efter reglerne i artikel 758 og 885 Ta — og den skattepligtiges anskaffelsespris eller, for det tilfælde at anskaffelsen er sket vederlagsfrit, den værdi, selskabsrettighederne er ansat til med henblik på fastsættelsen af afgiften på overdragelsen.

Konstaterede tab kan ikke fradrages i anden realiseret fortjeneste af samme art.

3. Den konstaterede fortjeneste selvangives efter de i artikel 167, stk. 2, anførte regler.

II.-1. Der kan gives henstand med betalingen af skatten af den konstaterede fortjeneste indtil det tidspunkt, hvor de pågældende selskabsrettigheder overføres, afstås til selskabet, godtgøres eller ophæves.

Betalingshenstanden er betinget af, at den skattepligtige selvangiver den konstaterede fortjeneste som omhandlet i stk. I, anmoder om henstand, udpeger en repræsentant, som er hjemmehørende i Frankrig, og som bemyndiges til at modtage meddelelser om påligningen, opkrævningen og retsmidler mod skatteansættelsen, og, over for den skatteforvaltning, der skal opkræve skatten, forud for fraflytningen stiller sikkerhed for, at beløbet kan opkræves til statskassen.

Henstand i henhold til denne artikel medfører, at forældelse af skatteopkrævningen suspenderes indtil tidspunktet for det forhold, der medfører, at henstanden udløber. Henstanden sidestilles med den betalingshenstand, der er omhandlet i artikel L. 277 i livre des procédures fiscales (den franske skattekontrollov), med henblik på anvendelsen af samme lovs artikel L. 208, L. 255 og L. 279.

Med henblik på godskrivning eller udbetaling af skattegodtgørelse, nedslag eller indeholdelser eller fradrag, der ikke har frigørende virkning, ses der bort fra den skat, der i henhold til denne artikel anmodes om henstand med betalingen af.

2. Skattepligtige, der har fået henstand med betalingen i henhold til denne artikel, er omfattet af selvangivelsesforpligtelsen i henhold til artikel 170, nr. 1. I selvangivelsen anføres det sammenlagte skattebeløb, betalingshenstanden omfatter, og der vedlægges en opgørelse — på en formular, der udleveres af skatteforvaltningen — hvoraf det fremgår, hvilket skattebeløb vedrørende værdipapirer, for hvilket betalingshenstanden ikke er udløbet, og i givet fald karakteren af og tidspunktet for det forhold, der medfører, at henstanden udløber.

3. Når den skattepligtige har fået indrømmet henstand, forfalder den skat, der skal svares i henhold til denne artikel, med forbehold af bestemmelserne i nr. 4, til betaling inden den 1. marts i året efter det år, i hvilket henstanden er udløbet.

Den skat, der er ydet henstand med betalingen af, kan dog kun opkræves inden for grænsen af det skattebeløb, der pålignes forskellen mellem på den ene side, i tilfælde af overdragelse eller i tilfælde af afståelse til selskabet, prisen for, eller i andre tilfælde værdien af de pågældende værdipapirer på tidspunktet for det forhold, der medfører, at henstanden udløber, og på den anden side prisen for eller værdien af den erhvervelse, der er lagt til grund i henhold til stk. I, nr. 2. Overskydende beløb bortfalder ved, at skatteforvaltningen af egen drift træffer bestemmelse herom. I så fald oplyser den skattepligtige til støtte for den i nr. 2 nævnte angivelse, hvilke forhold der er lagt til grund for beregningen.

For skat, som den skattepligtige har betalt på sit bopælssted af fortjeneste, der faktisk er realiseret uden for Frankrig, ydes der nedslag i den i Frankrig pålignede indkomstskat, forudsat at den udenlandske skat er sammenlignelig med fransk indkomstskat.

4. Undladelse af at indsende den i nr. 2 nævnte selvangivelse og opgørelse eller af at meddele alle eller en del af de oplysninger, der skal anføres deri, medfører, at den skat, der er ydet henstand med betalingen af, straks forfalder til betaling.

III. Ved udløbet af en frist på fem år fra fraflytningen eller på det tidspunkt, hvor den skattepligtige flytter tilbage til Frankrig, hvis dette sker forinden, træffer forvaltningen af egen drift bestemmelse om, at opkrævningen af den skat, der er fastsat i henhold til stk. I, bortfalder, for så vidt som den vedrører fortjeneste i forbindelse med selskabsrettigheder, som på det pågældende tidspunkt stadig indgår i den skattepligtiges formue.«

III. I et dekret, som udstedes i Conseil d'État, fastsættes de nærmere bestemmelser om gennemførelsen af denne artikel, herunder bestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning af konstateret fortjeneste samt om de skattepligtiges selvangivelsesforpligtelser og betingelserne for at opnå henstand.

IV. Bestemmelserne i denne artikel finder anvendelse på skattepligtige, der flytter deres skattemæssige hjemsted fra Frankrig fra og med den 9. september 1998.«

4 Artikel 160, stk. I, i code général des impôts (herefter »CGI«) havde følgende ordlyd på tidspunktet for udstedelsen af dekret nr. 99-590:

»Såfremt en selskabsdeltager, aktionær, kommanditist eller indehaver af ret til overskud i selskabet i den tid, hvori selskabet består, overdrager alle eller en del af sine selskabsrettigheder, skal der af den del af afståelsesprisen, som overstiger anskaffelsesprisen for rettighederne — eller værdien den 1. januar 1949, hvis denne er højere — udelukkende svares indkomstskat med 16%. Ved afhændelse af et eller flere værdipapirer, der hører til en serie værdipapirer af samme art, der er anskaffet til forskellige priser, lægges den vægtede gennemsnitlige anskaffelsesværdi for værdipapirerne til grund som anskaffelsespris. For det tilfælde, at værdipapirer afstås efter udløbet af en aktieopsparingsplan som omhandlet i artikel 163d D eller indløses efter mere end otte år, anses anskaffelsesprisen for at svare til værdien på det tidspunkt, hvor overdrageren, for disse værdipapirer, ikke længere har de fordele, der er omhandlet i artikel 157, nr. 5a og 5b, og i artikel 163d D, stk. IV.

Beskatningen af den herved realiserede fortjeneste er kun betinget af, at den ret, som overdrageren eller dennes ægtefælle samt deres slægtninge i op- og nedstigende linje direkte eller indirekte har haft til andel i selskabets overskud, sammenlagt har oversteget 25% af overskuddet på noget tidspunkt inden for de seneste fem år. Når overdragelsen sker til en af de personer, der er nævnt i dette stykke, er fortjenesten dog fritaget for beskatning, hvis selskabsrettighederne ikke, helt eller delvist, er blevet videresolgt til tredjemand inden for en frist på fem år. I modsat fald beskattes fortjenesten hos den første overdrager for det år, hvori rettighederne videresælges til tredjemand.

[...]

Tab, der er lidt i løbet af et år, kan kun fradrages i fortjeneste af samme art, der er realiseret i løbet af samme år eller de fem efterfølgende år.

[...]

Fortjeneste, der er skattepligtig i henhold til denne artikel, samt tab skal selvangives efter reglerne i artikel 170, stk. 1, og i overensstemmelse med de nærmere bestemmelser herom, der er fastsat ved dekret.«

5 Artikel 3, stk. 1, i dekret nr. 99-590 har følgende ordlyd:

»Skattepligtige, der har flyttet deres skattemæssige hjemsted fra Frankrig i tiden mellem den 9. september og den 31. december 1998, skal inden den 30. september 1999 underskrive den berigtigelsesselvangivelse, der er foreskrevet i artikel 167, stk. 2, i code général des impôts — for så vidt angår fortjeneste, der beskattes i henhold til samme lovs artikel 167, stk. 1a, og artikel 167a, stk. I — samt den særlige formular, der er omhandlet i artikel 91j i bilag II til code général des impôts.«

6 Artikel R. 280-1 i livre des procédures fiscales (herefter »LPF«) som blev indsat i loven ved artikel 2 i dekret nr. 99-590, har følgende ordlyd:

»Skattepligtige, der ønsker betalingshenstand i henhold til artikel 167a, stk. II, i code général des impôts, skal til finansforvaltningens afdeling for ikke-hjemmehørende fremsende et forslag til sikkerhedsstillelse i en form, der er foreskrevet i

artikel R. 277-1, stk. 2, senest otte dage før fraflytningstidspunktet. Der udstedes et modtagelsesbevis.

Bestemmelserne i artikel R. 277-1, stk. 3, artikel R. 277-2 til R. 277-4 og artikel R. 277-6 finder anvendelse.«

7 LPF's artikel R. 277-1 bestemmer:

»Den skatteforvaltning, der skal opkræve skatten, opfordrer den skattepligtige, der har anmodet om henstand med skattebetalingen, til at stille den i artikel L. 277 omhandlede sikkerhed. Den skattepligtige har en frist på 14 dage regnet fra modtagelsen af forvaltningens opfordring til at meddele, hvilken sikkerhed han forpligter sig til at stille.

Sikkerheden kan bestå i kontant indbetaling på en interimskonto hos finansforvaltningen, i gældsbeviser udstedt af finansforvaltningen, i kaution, i værdipapirer, i varer, der oplægges i et statsligt anerkendt vareoplag, og for hvilke der er udstedt et pantsætningsbevis, som er endosseret til finansforvaltningen, i sikkerhed i fast ejendom eller i pantsætning af goodwill.

Såfremt den skatteforvaltning, der skal opkræve skatten, finder, at den ikke kan acceptere den sikkerhed, den skattepligtige har tilbudt, fordi sikkerheden ikke opfylder betingelserne i stk. 2, meddeler den sin afgørelse ved anbefalet brev.«

8 LPF's artikel R. 277-2 bestemmer følgende:

»Viser det sig, at sikkerhedens værdi forringes, eller at sikkerheden er utilstrækkelig, kan forvaltningen på et hvilket som helst tidspunkt på samme vilkår som fastsat i artikel L. 277 og L. 279 ved anbefalet brev med modtagelsesbevis kræve, at den skattepligtige stiller yderligere sikkerhed for opkrævningen af det udestående beløb. Efterkommer den skattepligtige ikke kravet inden for én måned, fortsættes tvangsinddrivelsen.«

9 LPF's artikel R. 277-3 har følgende ordlyd:

»Tilbydes der anden sikkerhed end de former for sikkerhed, der er omhandlet i artikel R. 277-1, kan sikkerheden kun på forslag af den skatteforvaltning, der skal opkræve skatten, godkendes af »trésorier-payeur général« eller af »receveur général des finances«, af »trésorier-payeur général« for Paris-regionen, hvis det drejer sig om påligned direkte skatter, og af »directeur des services fiscaux« eller i givet fald af »directeur régional des douanes et droits indirects«, hvis det drejer sig om andre skatter, afgifter eller gebyrer.«

10 LPF's artikel R. 277-4 bestemmer:

»Den skatteforvaltning, der skal opkræve skatten, kan til enhver tid give den skattepligtige tilladelse til at ombytte den sikkerhed, han har stillet, med en anden af de i artikel R. 277-3 omhandlede former for sikkerhed af mindst tilsvarende værdi.«

11 LPF's artikel R. 277-6 foreskriver:

»Finansministeren fastsætter i en bekendtgørelse de betingelser, hvorunder værdipapirer kan stilles som sikkerhed, navnlig hvilke typer værdipapirer samt den værdi, hvortil de godkendes, idet værdien beregnes efter den sidste noterede kurs på deponeringsdagen.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Hughes de Lasteyrie forlod den 12. september 1998 Frankrig for at bosætte sig i Belgien. Han havde på denne dato eller på et tidspunkt inden for de seneste fem år forud for fraflytningen fra Frankrig, direkte eller indirekte, sammen med sine familiemedlemmer været indehaver af værdipapirer, der gav ret til mere end 25% af overskuddet i et selskab, der var selskabsskattepligtigt og havde sit hjemsted i Frankrig. Da disse værdipapirers salgsværdi på det pågældende tidspunkt var højere end deres anskaffelsespris, blev Hughes de Lasteyrie pålignet aktieavanceskat i henhold til CGI's artikel 167a og gennemførelsesbestemmelserne til denne artikel.

13 Hughes de Lasteyrie anlagde sag ved Conseil d'État med påstand om annullation af dekret nr. 99-590, idet han har gjort gældende, at den myndighed, der havde udstedt dekretet, derved havde overskredet sine beføjelser, og at CGI's artikel 167a er retsstridig, fordi bestemmelsen er i strid med fællesskabsretten.

14 Conseil d'État har indledningsvis bemærket, at disse bestemmelser i modsætning til, hvad Hughes de Lasteyrie har gjort gældende, hverken har til formål eller til

følge at opstille restriktioner eller betingelser for, at den personkreds, bestemmelserne omfatter, rent faktisk gør brug af deres frihed til ind- og udrejse. Conseil d'État har endvidere bemærket, at bestemmelserne i traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat indfører regler, der medfører begrænsninger for, at visse af dens statsborgere etablerer sig på en anden medlemsstats område.

15 Conseil d'État har herefter bemærket, at CGI's artikel 167a bestemmer, at skattepligtige, som ønsker at flytte deres skattemæssige hjemsted fra Frankrig, på de nærmere vilkår, der er fastsat i artiklen, straks skal beskattes på grundlag af avancer, som endnu ikke er realiseret (herefter »latente avancer«), og som derfor ikke ville blive beskattet, hvis de pågældende skattepligtige fortsat havde bopæl i Frankrig.

16 Conseil d'État har imidlertid også bemærket, at CGI's artikel 167a indeholder bestemmelser, som giver mulighed for at undgå, at de skattepligtige, hvis de får henstand med betalingen, til slut pålægges en skattebyrde, som de ikke ville blive pålagt — eller en større skattebyrde end den, de ville blive pålagt — hvis de havde bevaret deres bopæl i Frankrig, og som også giver de skattepligtige adgang til at opnå, at beskatningen, efter udløbet af en frist på fem år, bortfalder, hvis de selskabsrettigheder, avancen vedrører, på dette tidspunkt fortsat indgår i deres formue, idet de skattepligtige har mulighed for at anmode om, at der ydes henstand med skattebetalingen indtil dette tidspunkt.

17 Conseil d'État har endelig bemærket, at henstanden er betinget af, at de skattepligtige stiller sikkerhed for, at skatten kan opkræves. Conseil d'État stiller imidlertid — under hensyn til de byrder, der kan være forbundet med at skulle stille en sådan sikkerhed — spørgsmål om, hvorvidt fællesskabsretten er til hinder for en lovgivning som den, der er omhandlet i den for Conseil d'État verserende sag.

18 Da Conseil d'État derfor har fundet, at den for retten verserende sag giver anledning til alvorlig tvivl med hensyn til rækkevidden af de fællesskabsregler, der finder anvendelse, har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af avancer i tilfælde af flytning af det skattemæssige hjemsted som dem, der er beskrevet ovenfor?«

Det præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

19 Den tyske og den nederlandske regering har anført, at forelæggelsesbeslutningen hverken indeholder tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, om Hughes de Lasteyrie har gjort brug af den etableringsfrihed, der er sikret ved traktatens artikel 52, eller om han derfor er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

20 Hughes de Lasteyrie har i sit indlæg for Domstolen anført, at han flyttede sit skattemæssige hjemsted til Belgien med henblik på at udøve sit erhverv i Belgien.

21 Den danske og den tyske regering har gjort gældende, at CGI's artikel 167a ikke indeholder en hindring for etableringsfriheden. De har anført, at bestemmelsen ikke er diskriminerende. Desuden hindrer den hverken direkte eller indirekte franske statsborgere i at etablere sig i en anden medlemsstat. Ifølge den danske regering er der ikke holdepunkter for at fastslå, at beskatningen af den i hovedsagen omtvistede værdistigning begrænser adgangen for franske statsborgere til at etablere sig i en anden medlemsstat. Den omstændighed, at bevilling af henstand med skattebetalingen er betinget af sikkerhedsstillelse, kan ikke anses for at udgøre et så byrdefuldt krav, at det i sig selv har betydning for franske skattepligtiges mulighed for at etablere sig i en anden medlemsstat.

22 Hughes de Lasteyrie, den portugisiske regering og Kommissionen har anført, at de restriktive virkninger af CGI's artikel 167a indebærer hindringer for udøvelsen af etableringsfriheden. Til forskel fra skattepligtige, der bor i Frankrig og først beskattes af avancer efter den faktiske realisering af disse, beskattes skattepligtige, der flytter deres bopæl til udlandet, af latente avancer. Med hensyn til sådanne avancer udløses beskatningen ved flytningen af deres skattemæssige hjemsted fra Frankrig og ikke ved afståelsen af de pågældende værdipapirer. I denne sag drejer det sig derfor om en typisk restriktion »ved udrejsen fra området«. En sådan ordning straffer skattepligtige, der forlader Frankrig, i forhold til dem, der bliver der, og indfører derfor en forskellig behandling, der er diskriminerende. Beskatningens foreløbige karakter og muligheden for at få henstand med betalingen kan ikke udelukke en sådan restriktiv virkning, idet henstanden ikke ydes automatisk og er betinget af, at der udpeges en repræsentant, som er hjemmehørende i Frankrig. Pligten til at stille sikkerhed indebærer desuden ikke blot økonomiske omkostninger, men navnlig, at der ikke kan rådes over de

værdier, der gives i sikkerhed. Ifølge Hughes de Lasteyrie udgør en sådan forpligtelse i sig selv en hindring for etableringsfriheden.

23 Den nederlandske regering har anført, at den hindring for etableringsfriheden, som CGI's artikel 167a indebærer, er meget begrænset og under alle omstændigheder er for usikker og indirekte til, at den kan anses for faktisk at kunne hindre etableringsfriheden.

24 Den franske regering har koncentreret sin gennemgang om de mulige begrundelser for en sådan hindring. Regeringen har i denne forbindelse indledningsvis gjort gældende, at CGI's artikel 167a i betragtning af det formål, der forfølges med det system, der er indført ved denne nationale bestemmelse, nemlig at forebygge risikoen for skatteunddragelse, ikke er i strid med traktatens artikel 52. Det følger af præmis 26 i dom af 16. juli 1998 (sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695), at en lovgivning, der specifikt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå skattelovgivningen, kan give en skattefordel, kan opfylde et tvingende alment hensyn. En hindring for etableringsfriheden, der følger af en bestemmelse, som har til formål at bekæmpe egentlig skattesvig, kan derfor overvejes, samtidig med, at denne frihed opretholdes. Der er i så fald tale om, at man på skatte- og afgiftsområdet anvender, hvad Domstolen har betragtet som »misbrug« af en rettighed i henhold til fællesskabsretten (dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265).

25 Den franske regering har også anført, at CGI's artikel 167a blev vedtaget som en følge af visse skattepligtiges adfærd, der bestod i, før de afstod værdipapirer, midlertidigt at flytte deres skattemæssige hjemsted med det ene formål at undgå at betale skat af avancen i Frankrig. Regeringen mener desuden, at da en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn (dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31), må hensynet til den faktiske opkrævning af en forfalden skat, der er en senere fase i forhold til den kontrol, der foretages i forbindelse med skattebehandlingen, også anses for at være et tvingende hensyn.

26 Den franske regering har desuden gjort gældende, at det forhold, at der ikke findes effektive internationale, bilaterale eller multilaterale, midler til at foretage en skatteopkrævning som den, der foretages i indlandet, efter regeringens opfattelse bidrager til at gøre skatteopkrævningen problematisk, når den skattepligtige har bopæl i en anden medlemsstat, og kan tjene som begrundelse for vedtagelsen af CGI's artikel 167a. Det er af samme grunde nødvendigt at gøre betalingshenstand betinget af, at der stilles sikkerhed.

27 Den franske regering har dernæst anført, at anvendelsen af CGI's artikel 167a står i rimeligt forhold til det forfulgte mål, idet de byrder, der pålægges den skattepligtige, er tidsbegrænsede. Den pålignede skat kan således kun blive endelig inden for en frist på fem år fra fraflytningsdatoen. Hvis vedkommende ved udløbet af denne frist endnu ikke har afstået sine værdipapirer, bortfalder pligten til at svare skat til de franske myndigheder. Fastsættelsen af en frist på fem år sikrer, at systemet er effektivt og hindrer svig ved hjælp af kortvarig etablering i udlandet.

28 Desuden er de nærmere bestemmelser om beskatningen på ingen måde uforholdsmæssige. Hvis henstanden afslås, skyldes det den skattepligtiges egne fejl, f.eks. fordi han ikke har udfyldt den rette selvangivelse. Hvis der ydes henstand, skyldes de byrder, der pålægges den skattepligtige, forpligtelsen til at stille sikkerhed for betalingen. Den pågældende skattepligtige får i næsten alle tilfælde betalingshenstand. Den skattepligtige skal således i praksis ikke betale nogen skat på det tidspunkt, hvor han flytter sit skattemæssige hjemsted fra Frankrig.

29 Den franske regering har endelig anført, at den skat, der skal betales i Frankrig, såfremt værdipapirerne afstås, beregnes således, at en alt for høj beskatning undgås. Den skat af avancen, som vedkommende eventuelt har betalt i henhold til skattelovgivningen i værtsstaten, fradrages i den aktieavanceskat, der skal betales i Frankrig. Desuden giver tab, der konstateres efter den skattepligtiges fraflytning fra Frankrig, anledning til et tilsvarende nedslag i skatten. På samme måde holdes

avancer, der realiseres efter fraflytningen, ude fra beregningen af den skat, der skal betales i Frankrig.

30 Den danske, den tyske og den nederlandske regering har også anført, at CGI's artikel 167a er begrundet i tvingende almene hensyn, og at bestemmelsen står i rimeligt forhold til det forfulgte formål.

31 Den danske regering har herved særligt henvist til dom af 28. april 1998 (sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 25 og 33), hvori Domstolen anerkendte hensynet til at værne imod en udhuling af medlemsstatens afgiftsgrundlag som et tvingende hensyn, der kunne begrunde en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser.

32 Den tyske regering har for det første gjort gældende, at CGI's artikel 167a er begrundet i fordelingen af beskatningsretten mellem »fraflytningsstaten« og »værtsstaten«. Fraflytningsstatens ret til at beskatte avancer på andele i kapitalselskaber skyldes, at avancerne normalt er opstået på grund af selskabets virksomhed i denne stat. Avancerne er derfor indeholdt i den skattepligtiges formue, der indtil fraflytningen beskattes i denne stat. Den tyske regering har for det andet henvist til ICI-dommens præmis 26, hvori Domstolen generelt anerkendte muligheden for en begrundelse i risikoen for skatteunddragelse.

33 Den nederlandske regering har gjort gældende, at begrænsningen af retten til at beskatte realiserede avancer i den skattepligtiges bopælsstat og den hertil svarende hensyntagen til avancer, der konstateres i denne medlemsstat, når værdipapirerne

sælges, eller når hjemstedet flyttes, er i overensstemmelse med territorialprincippet på skatteområdet. Den nederlandske regering har anført, at det er nødvendigt for at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning, at beskatningen ved den skattepligtiges fraflytning kombineres med, at der for at få betalingshenstand skal stilles sikkerhed for, at skatten faktisk kan opkræves. Et sådant hensyn kan begrunde en bestemmelse, der begrænser de grundlæggende friheder (dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249), fordi der i det foreliggende tilfælde er en direkte forbindelse mellem det forhold, at der på den ene side sker en udskydelse af den årlige beskatning af kapitaltilvæksten i forbindelse med værdipapirer, og at der på den anden side faktisk opkræves skat ved flytning af hjemsted til udlandet. Den nederlandske regering er desuden af den opfattelse, at CGI's artikel 167a er et led i bekæmpelsen af skatteunddragelse, idet den har til formål at hindre, at de skattepligtige midlertidigt flytter deres hjemsted fra Frankrig med henblik på at kunne afstå deres værdipapirer uden nogen væsentlig aktieavancebeskatning.

34 Hughes de Lasteyrie, den portugisiske regering og Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at den generelle og automatiske formodning for skatteunddragelse, der opstilles i CGI's artikel 167a, som medfører, at latente avancer beskattes med det samme, har en langt mere vidtgående virkning end nødvendigt for effektivt at bekæmpe skattesvig eller skatteunddragelse, og derfor udgør en uforholdsmæssig hindring for etableringsfriheden.

35 Hughes de Lasteyrie har anført, at de overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, Den Franske Republik har indgået, normalt indeholder en klausul om »bistand til opkrævning af skat«, der giver de franske skattemyndigheder mulighed for på grundlag af disse bestemmelser at opkræve en skat, som er pålignet skattepligtige, der har flyttet deres bopæl til en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater. Den portugisiske regering har anført, at de kompetente myndigheder er forpligtede til at samarbejde og indføre procedurer for udveksling af oplysninger, der sikrer, at skattegæld som den i hovedsagen omhandlede betales, når en skattepligtig flytter sit skattemæssige hjemsted til en anden medlemsstat.

36 Kommissionen har anført, at CGI's artikel 167a på grund af sin generelle karakter ikke gør det muligt fra sag til sag at afgøre, om flytningen faktisk er begrundet i, at den skattepligtige har til hensigt at unddrage sig skat. Bestemmelsen har på ingen måde specifikt til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå skattelovgivningen, kan give en skattefordel, idet den generelt omfatter enhver situation, hvori en skattepligtig, der besidder en væsentlig andel i et selskabsskattepligtigt selskab, »uanset af hvilken grund« flytter sit skattemæssige hjemsted fra Frankrig. Det følger desuden af præmis 38 i dom af 9. marts 1999 (sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459), at det påhviler den kompetente myndighed fra sag til sag at godtgøre, at der foreligger svig.

37 Hughes de Lasteyrie og Kommissionen har desuden gjort gældende, at betalingshenstand ikke ydes automatisk, og at den skattepligtige under alle omstændigheder skal kunne stille sikkerhed for skattens betaling. Det er åbenbart, at disse foranstaltninger ikke står i rimeligt forhold til det forfulgte mål. Lovgivningen i de andre medlemsstater, f.eks. i Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og i Kongeriget Sverige, viser, at der kan findes løsninger, der er mindre restriktive for etableringsfriheden. Med hensyn til reglerne om sikkerhedsstillelse har Kommissionen ligeledes gjort gældende, at de er diskriminerende i betragtning af, at det ikke er muligt at lægge værdipapirer, der ikke er noterede på en fransk børs, til sikkerhed i stedet for at stille en bankgaranti for betalingen af hele den pålignede skat.

Domstolens besvarelse

38 CGI's artikel 167a indfører et princip om beskatning på det tidspunkt, hvor en skattepligtigs hjemsted flyttes fra Frankrig, af avancer på selskabsrettigheder, der opgøres som forskellen mellem værdien af disse rettigheder på fraflytningstids-

punktet og anskaffelsessummen. Beskatningen finder kun anvendelse på skattepligtige, der direkte eller indirekte sammen med deres familiemedlemmer på noget tidspunkt inden for de seneste fem år forud for fraflytningstidspunktet har haft ret til mere end 25% af overskuddet i et selskab. Det særlige ved bestemmelsen er, at den vedrører beskatning af latente avancer.

39 Det skal for det første efterprøves, om CGI's artikel 167a, der således indfører en beskatning af latente avancer alene på grund af, at en skattepligtig flytter sit hjemsted fra Frankrig, kan begrænse udøvelsen af etableringsfriheden i traktatens artikel 52's forstand.

40 Det bemærkes herved, at traktatens artikel 52 er en af fællesskabsrettens grundlæggende bestemmelser og har været umiddelbart gældende i medlemsstaterne siden overgangsperiodens udløb. I medfør af bestemmelsen indebærer den frihed, en medlemsstats statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere (dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 22, og af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 27).

41 Som svar på den tvivl, visse regeringer har givet udtryk for med hensyn til, om bestemmelsen finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og i betragtning af, at der ikke er tilstrækkelige oplysninger i de sagsakter, der er forelagt Domstolen, skal det bemærkes, at enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 234 EF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører under den nationale rets kompetence (jf. bl.a. dom af 25.2.2003, sag C-326/00, IKA, Sml. I, s. 1703, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis), og det skal konstateres, at den nationale ret i den foreliggende sag synes at have fastslået, at traktatens artikel 52 finder anvendelse i den for retten verserende sag.

42 Det skal bemærkes, at selv om traktatens artikel 52, ligesom de øvrige bestemmelser om etableringsfriheden, efter sin ordlyd særligt skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er den også til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten opstiller hindringer for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat (jf. Baars-dommen, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

43 Endvidere er selv en hindring for etableringsfriheden, der er af begrænset rækkevidde eller har ringe betydning, forbudt ved traktatens artikel 52 (jf. i denne retning dom af 28.1.1986 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21, og af 15.2.2000, sag C-34/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 995, præmis 49).

44 Forbuddet mod, at medlemsstaterne indfører restriktioner for etableringsfriheden, finder desuden også anvendelse på skatteregler. Det fremgår således af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådan hører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence (jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, ICI-dommen, præmis 19, og dom af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 32).

45 Selv om CGI's artikel 167a ikke forbyder en fransk skattepligtig at udøve sin etableringsret, kan bestemmelsen i det foreliggende tilfælde ikke desto mindre hindre udøvelsen af denne ret, idet den i det mindste har den virkning, at skattepligtige, der ønsker at slå sig ned i en anden medlemsstat, kan afholde sig herfra.

46 En skattepligtig, der i forbindelse med udøvelsen af den ret, som han er sikret ved traktatens artikel 52, ønsker at flytte sit hjemsted fra det franske område,

behandles således ufordelagtigt i forhold til en person, der beholder sin bopæl i Frankrig. Den skattepligtige skal nemlig, alene på grund af fraflytningen, svare skat af en indkomst, som han endnu ikke har realiseret og derfor ikke har rådighed over, hvorimod avancen, hvis han forblev i Frankrig, først ville blive beskattet, når — og i det omfang — den faktisk blev realiseret. Denne forskel i behandlingen med hensyn til aktieavancebeskatning, der kan have betydelige konsekvenser for den skattepligtiges formue i tilfælde af, at den skattepligtige ønsker at flytte sit hjemsted fra Frankrig, kan bevirke, at en skattepligtig afholder sig fra at foretage en sådan flytning.

47 En gennemgang af de nærmere vilkår for anvendelsen af denne foranstaltning bekræfter denne konklusion. Selv om det er muligt at få henstand med betalingen, ydes henstanden ikke automatisk og er underlagt strenge betingelser, som beskrevet af generaladvokaten i punkt 36 og 37 i forslaget til afgørelse, herunder bl.a. at der skal stilles sikkerhed. Denne sikkerhed har i sig selv en restriktiv virkning, for så vidt som den fratager den skattepligtige adgangen til at råde over det formuegode, der stilles som sikkerhed.

48 Det følger af det anførte, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning kan hindre etableringsfriheden.

49 Det bemærkes for det andet, at en foranstaltning, der kan hindre den etableringsfrihed, der er sikret ved traktatens artikel 52, kun kan tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Men det kræves i så fald også, at foranstaltningens gennemførelse er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (jf. bl.a. Futura Participations og Singer-dommen, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og X og Y-dommen, præmis 49).

50 Hvad angår den begrundelse i hensynet til at forebygge skatteunddragelse, som den nationale ret har nævnt i det præjudicielle spørgsmål, bemærkes, at CGI's artikel 167a ikke specielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den franske skattelovgivning, kan give en skattefordel, men generelt tager sigte på enhver situation, hvori en skattepligtig, der er indehaver af en væsentlig andel af et selskabsskattepligtigt selskab, af en hvilken som helst grund flytter sit skattemæssige hjemsted fra Frankrig (jf. i denne retning ICI-dommen, præmis 26, og X og Y-dommen, præmis 61).

51 Flytning af en fysisk persons hjemsted fra en medlemsstats område indebærer imidlertid ikke i sig selv en skatteunddragelse. Der kan ikke opstilles en generel formodning for, at der er tale om skatteunddragelse eller skattesvig, når en fysisk persons hjemsted flyttes til en anden medlemsstat, og en sådan formodning kan ikke tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten (jf. i denne retning dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, og X og Y-dommen, præmis 62).

52 I CGI's artikel 167a kan der derfor ikke, uden langt at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det forfulgte formål, opstilles en formodning for, at enhver skattepligtig, der flytter sit hjemsted fra Frankrig, har til hensigt at omgå den franske skattelovgivning.

53 Således skal en skattepligtig, der afstår sine værdipapirer inden udløbet af perioden på fem år efter tidspunktet for fraflytningen fra Frankrig, ifølge CGI's artikel 167a også svare skat, selv om han overhovedet ikke har til hensigt at vende tilbage til Frankrig og efter udløbet af denne periode stadig bor i udlandet.

54 Det forfulgte formål, som er at hindre, at en skattepligtig, før han afstår værdipapirer, midlertidigt flytter sit skattemæssige hjemsted med det ene formål at undgå at betale skat af avancen i Frankrig, kan nås ved foranstaltninger, som er mindre indgribende eller mindre restriktive for etableringsfriheden, og som specifikt vedrører risikoen for en sådan midlertidig flytning. Som generaladvokaten har anført i punkt 64 i forslaget til afgørelse, kunne de franske myndigheder bl.a. fastsætte en beskatning af skattepligtige, der efter et forholdsvis kort ophold i en anden medlemsstat vender tilbage til Frankrig efter at have realiseret sine avancer, hvormed man ville undgå at gribe ind i situationen for en skattepligtig, der ikke har anden hensigt end blot at udøve sin etableringsfrihed i en anden medlemsstat.

55 Gennemførelsesbestemmelserne til CGI's artikel 167a giver ikke mulighed for nogen anden konklusion.

56 Som anført i denne doms præmis 47, ydes betalingshenstanden ikke automatisk, men er underlagt strenge betingelser, herunder at der udfyldes en selvangivelse inden for den fastsatte frist, at der udpeges en repræsentant i Frankrig, og at der stilles sikkerhed for, at skatten kan opkræves.

57 For så vidt som disse betingelser indebærer hindringer for udøvelsen af etableringsretten, kan hensynet til at forebygge skatteunddragelse, der ikke kan begrunde den i CGI's artikel 167a omhandlede beskatningsordning, heller ikke påberåbes til støtte for disse betingelser, der skal gennemføre beskatningsordningen.

58 Traktatens artikel 52 er derfor til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af latente avancer som dem, der er fastsat i CGI's artikel 167a, i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra medlemsstaten.

59 Den danske regering har imidlertid gjort gældende, at formålet med CGI's artikel 167a er at opstille et værn mod udhuling af den pågældende medlemsstats skattegrundlag ved at undgå, at de skattepligtige drager fordel af de forskelle, der findes mellem medlemsstaternes beskatningsordninger.

60 Hertil er det tilstrækkeligt at bemærke, at et tab af skatteindtægter efter fast retspraksis ikke kan anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, der principielt strider mod en grundlæggende frihed (ICI-dommen, præmis 28, og dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 59). Den blotte omstændighed, at en medlemsstat går glip af en indkomst på grund af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes til en anden medlemsstat, hvis skattelovgivning er anderledes og i givet fald mere fordelagtig for den skattepligtige, kan ikke i sig selv begrunde en restriktion for etableringsretten.

61 Den nederlandske regering har for sit vedkommende gjort gældende, at det er nødvendigt for at sikre sammenhængen i det franske skattesystem, at beskatningen ved fraflytning kombineres med, at der for at få henstand med den faktiske betaling af skatten skal stilles sikkerhed, idet der er en direkte forbindelse mellem det forhold, at der på den ene side sker en udskydelse af den årlige beskatning af kapitaltilvæksten i forbindelse med værdipapirer, og at der på den anden side faktisk opkræves skat ved flytning af hjemsted til udlandet.

62 Domstolen har ganske vist anerkendt, at skattemæssigt fradrag for forsikringspræmier — med henblik på at opretholde en sammenhæng mellem fradragsretten for præmierne og skattepligten for de beløb, der udbetales af forsikringsselskaberne — kan gøres betinget af, at præmierne er betalt i den pågældende medlemsstat (Bachmann-dommen, præmis 21-23, og dom af 28.1.1992, C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 14-20).

63 Det kan imidlertid ikke hævdes, at CGI's artikel 167a på samme måde er begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i det franske skattesystem.

64 Det bemærkes herved, at den i CGI's artikel 167a omhandlede beskatningsordning, således som den franske regering har anført i sit skriftlige indlæg, har til formål at forhindre midlertidige flytninger af skattemæssigt hjemsted fra Frankrig, der udelukkende er begrundet i skattemæssige hensyn. Artiklen blev således vedtaget som en følge af visse skattepligtiges adfærd, der bestod i, før de afstod værdipapirer, midlertidigt at flytte deres skattemæssige hjemsted med det ene formål at undgå at betale den skat af avancen, som de ellers skulle betale i Frankrig.

65 CGI's artikel 167a synes derfor ikke at have til formål generelt at sikre beskatningen af avancer i tilfælde, hvor en skattepligtigs hjemsted flyttes fra Frankrig, for så vidt som bestemmelsen vedrører avancer, der er opnået under den skattepligtiges ophold på fransk område.

66 Denne konstatering bestyrkes af det forhold, at den i hovedsagen omhandlede beskatningsordning tillader, at der indrømmes nedslag for enhver beskatning af

realiserede avancer, der har fundet sted i det land, hvortil den skattepligtige har flyttet sit hjemsted. En sådan beskatning kan således have som konsekvens, at realiserede avancer, herunder den del heraf, der er opnået under den skattepligtiges ophold i Frankrig, udelukkende beskattes i det land, hjemstedet er flyttet til.

67 Under disse omstændigheder er den forudsætning, som ligger til grund for det argument om den skattemæssige sammenhæng, den nederlandske regering har fremført, ikke korrekt, når henses til det formål, der forfølges med beskatningsordninger i henhold til CGI's artikel 167a. Det må derfor afvises, at en sådan ordning kan være begrundet i et hensyn til sammenhængen i skattesystemet, hvilket endvidere ikke er blevet påberåbt af den franske regering.

68 Med hensyn til den tyske regerings argument om, at der skal tages hensyn til fordelingen af beskatningsretten mellem fraflytningsstaten og værtsstaten, findes det tilstrækkeligt at bemærke, således som generaladvokaten har anført i punkt 82 i forslaget til afgørelse, at tvisten hverken vedrører fordelingen af beskatningsretten mellem medlemsstater eller de franske myndigheders ret til at beskatte latente avancer som en reaktion på konstruerede flytninger af hjemsted, men derimod om, hvorvidt de foranstaltninger, der er vedtaget i denne hensigt, er i overensstemmelse med de krav, etableringsfriheden stiller.

69 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i traktatens artikel 52, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af latente avancer som dem, der er fastsat i CGI's artikel 167a, i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra medlemsstaten.

Sagens omkostninger

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

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Conseil d'État ved beslutning af 14. december 2001, for ret:

Det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af endnu ikke realiserede avancer som dem, der er fastsat i artikel 167a i den franske code général des impôts, i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra medlemsstaten.

Timmermans La Pergola von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. marts 2004.

R. Grass

Justitssekretær

V. Skouris

Præsident