DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 11 mars 2004 *

I mål C-9/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG från Conseil d'État (Frankrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Hughes de Lasteyrie du Saillant

och

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

angående tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse),

* Rättegångsspråk: franska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av domarna C.W.A. Timmermans (referent), tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt A. La Pergola och S. von Bahr,

generaladvokat: J. Mischo,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Hughes de Lasteyrie du Saillant, genom E. Ginter, avocat,

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

— Danmarks regering, genom J. Bering Liisberg, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och M. Lumma, båda i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Fernandes och A. Seiça Neves, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och C. Giolito, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 13 februari 2003 av: Hughes de Lasteyrie du Saillant, företrädd av E. Ginter och B. Michaud, avocat, Frankrikes regering, företrädd av P. Boussaroque och J.-L. Gautier, i egenskap av ombud, Nederländernas regering, företrädd av S. Terstal, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av R. Lyal och C. Giolito,

och efter att den 13 mars 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Conseil d'État har, genom beslut av den 14 december 2001 som inkom till domstolens kansli den 14 januari 2002, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga angående tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 42 EG i ändrad lydelse).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Hughes de Lasteyrie du Saillant (nedan kallad de Lasteyrie) och ministeriet för ekonomi, finans och industri angående beskattning av orealiserade värdeökningar på värdepapper, som sker när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 24 i loi n° 98-1266 portant loi de finances pour 1999 (lag om finanslagstiftning för år 1999) av den 30 december 1998) (JORF av den 31 december 1998, s. 20050), i den lydelse som gällde vid antagandet av décret n° 99-590 portant application de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 relatif aux modalités d'imposition de certaines plus-values de valeurs mobilières en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (dekret om tillämpning av artikel 24 i 1999 års finanslag beträffande metoder för beskattning av vissa värdeökningar på värdepapper när det skatterättsliga hemvistet flyttas ut från Frankrike) av den 6 juli 1999 (JORF av den 13 juli 1999, s. 10407), föreskrivs följande:

"I. ...

II. I den allmänna skattelagen skall införas en artikel 167a med följande lydelse:

'Artikel 167a

I.-1. Skattskyldiga som har haft sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike under minst sex av de senaste tio åren skall, vid den tidpunkt då hemvistet flyttas ut från Frankrike, beskattas för värdeökningar på sådana bolagsandelar som avses i artikel 160.

2. Värdeökningen skall fastställas till det belopp som utgör skillnaden mellan värdet på bolagsandelarna vid den tidpunkt när hemvistet flyttas ut från Frankrike, vilket fastställs enligt bestämmelserna som föreskrivs i artiklarna 758 och 885 Ta, och det förvärvspris som den skattskyldige erlagt för bolagsandelarna eller, i de fall då överlåtelsen skett vederlagsfritt, det värde som upptagits för bolagsandelarna vid beskattningen av överlåtelsen.

Konstaterade förluster får inte dras av mot de värdeökningar av samma slag som uppkommit på annat sätt.

3. Den fastställda värdeökningen skall deklareras i enlighet med de villkor som föreskrivs i artikel 167.2.

II.-1. Uppskov med betalning av skatten på den uppkomna värdeökningen kan medges fram till den tidpunkt när överlåtelse, återköp, inlösen eller indragning av berörda bolagsandelar sker.

Uppskov med betalningen kan beviljas under förutsättning att den skattskyldige deklarerar den uppkomna värdeökningen enligt de villkor som anges under I, ansöker om uppskov, utser en representant med hemvist i Frankrike som har behörighet att ta emot meddelanden om beskattningsunderlaget, uppbörd och eventuella tvister om skatten, samt att han före sin avresa ställer de säkerheter för skatteuppbörden som krävs för att täcka skattemyndighetens fordran.

Det uppskov med betalningen som föreskrivs i förevarande artikel innebär att preskriptionstiden inte löper så länge uppskovet varar. Uppskovet skall likställas med det uppskov som föreskrivs i artikel L. 277 i lagen om skatteförfaranden för tillämpning av artiklarna L. 208, L. 255 och L. 279 i samma lag.

Vid kreditering eller återbetalning av skattetillgodohavande hänförligt till aktieutdelningar (avoir fiscal), belopp som får avräknas samt innehållen skatt som inte är definitiv, bortses från skatt som omfattas av uppskovsansökan som lämnas med stöd av denna artikel.

2. Skattskyldiga som enligt denna artikel beviljas uppskov med betalning skall inkomma med en deklaration enligt artikel 170.1. Det sammanlagda skattebelopp med vilket uppskov med betalning beviljas skall anges i deklarationen. Till deklarationen skall en förteckning som upprättats på av skattemyndigheten fastställd blankett bifogas. Av denna förteckning skall skatt på berörda bolagsandelar som fortfarande omfattas av uppskov framgå och, i förekommande fall, varför och vid vilken tidpunkt som uppskovet kommer att upphöra.

3. Med förbehåll för vad som anges i punkt 4 skall en skattskyldig som beviljats uppskov med betalning av skatten erlägga denna före den 1 mars året efter det år när uppskovet upphörde.

Den skatt för vilken uppskov med betalningen beviljats kan emellertid endast utkrävas för den del som motsvarar skillnaden mellan å ena sidan priset vid överlåtelse eller inlösen eller i annat fall värdet av berörda bolagsandelar vid den tidpunkt då uppskovet med betalningen upphör och, å andra sidan, det inköpspris eller förvärvsvärde för dessa som följer av punkt 2 I i denna artikel. Återstoden undantas ex officio från beskattning. I dessa fall skall den skattskyldige till styrkande av den deklaration som anges i punkt 2 redogöra för vilka uppgifter som använts vid beräkningen.

Den skatt som den skattskyldige erlagt lokalt på den värdeökning som faktiskt realiserats utanför Frankrike, kan avräknas från inkomstskatt som fastställts i Frankrike under förutsättning att den kan likställas med sådan skatt.

4. Om deklarationen eller den förteckning som anges i punkt 2 inte inges eller om samtliga eller delar av de uppgifter som skall upptas i denna förteckning utelämnas, skall den skatt som omfattas av beviljat uppskov omedelbart utkrävas.

III. Den skatt som fastställts med tillämpning av punkt I skall, vid utgången av en femårsperiod efter att den skattskyldige lämnade Frankrike, alternativt vid tidpunkten när denne åter flyttar sitt hemvist till Frankrike om denna tidpunkt i tiden ligger före förstnämnda tidpunkt, ex officio gottskrivas den skattskyldige till den del skatten är hänförlig till värdeökningar på bolagsandelar som vid denna tidpunkt fortfarande ingår i den skattskyldiges förmögenhet.'

III. Conseil d'État fastställer genom dekret tillämpningsföreskrifter för denna artikel och särskilt föreskrifter för undvikande av dubbelbeskattning av fastställda värdeökningar, samt för skattskyldigas deklarationsskyldighet och villkoren för uppskov med betalningen.

IV. Bestämmelserna i denna artikel är tillämpliga på skattskyldiga som från och med den 9 september 1998 flyttar ut sitt hemvist från Frankrike."

4 Artikel 160 I i den franska Code général des impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad CGI), i den lydelse som gällde vid antagandet av dekret nr 99-590, är avfattad på följande sätt:

"När en bolagsman, aktieägare, kommanditdelägare eller innehavare av andra ekonomiska rättigheter i bolaget under bolagets livstid överlåter samtliga eller delar av sina rättigheter i bolaget, skall den del av priset för överlåtelsen som överstiger priset för förvärvet av bolagsandelarna — eller det värde som bolagsandelarna hade den 1 januari 1949, om detta värde är högre — endast beskattas med en skattesats på 16 procent. Om en eller flera bolagsandelar överlåts, och dessa tillhör en serie av bolagsandelar av samma slag, vilka har förvärvats till olika pris, utgörs förvärvspriset av det genomsnittliga förvärvspriset för dessa bolagsandelar. Om en överlåtelse av bolagsandelar sker efter att en sådan sparplan med placeringar i aktier som anges i artikel 163d D upprättats eller efter att bolagsandelarna senare än åtta år efter bolagets tillkomst lösts in, skall förvärvspriset anses motsvara bolagsandelarnas värde vid den tidpunkt då överlåtaren inte längre till följd av bolagsandelarna åtnjuter sådana förmåner som föreskrivs i artikel 157.5a och b och artikel 163d D IV.

Beskattningen av sålunda realiserad vinst villkoras endast av att andelsöverlåtaren, dennes make eller deras anhöriga i uppåtstigande eller nedåtgående led direkt eller indirekt tillsammans har haft rätt till mer än 25 procent av bolagets vinst vid någon tidpunkt under de fem senaste åren. Om en överlåtelse skett till förmån för någon av de personer som avses i detta stycke, skall vinsten undantas från beskattning om samtliga eller delar av denna rätt till andel i bolaget inte överlåtits till tredje man inom tre år. I annat fall beskattas vinsten hos den första överlåtaren det år när rätten överlåts till tredje man.

...

De förluster som realiserats under ett år kan endast dras av mot de vinster av samma slag som realiserats under samma år eller under de fem påföljande åren.

...

Vinst som enligt förevarande artikel är skattepliktig skall liksom förluster deklareras enligt de villkor som föreskrivs i artikel 170.1 på sätt som anges genom dekret."

5 I artikel 3 första stycket i dekret nr 99-590 föreskrivs följande.

"Skattskyldiga som flyttat ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike mellan den 9 september 1998 och den 31 december 1998 skall före den 30 september 1999 underteckna en sådan rättelsedeklaration som föreskrivs i artikel 167.2 i den allmänna skattelagen avseende värdeökningar som är beskattningsbara enligt artikel 167.1a och artikel 167a I i samma lag, samt den särskilda blankett som föreskrivs i artikel 91 j i bilaga II till den allmänna skattelagen."

6 Artikel R. 280-1 i Livre des procédures fiscales (lagen om skatteförfarande, nedan kallad LPF), vilken har införts i denna lag genom artikel 2 i dekret 99-590, har följande lydelse:

"Skattskyldiga som med stöd av artikel 167a II i den allmänna skattelagen ansöker om uppskov med betalningen, skall senast åtta dagar [innan] det skatterättsliga hemvistet flyttas ut från Frankrike till skattemyndighetens avdel-

ning för utlandsärenden lämna förslag på säkerhet på sätt som anges i artikel R. 277-1 andra stycket. Detta förslag skall skickas till myndigheten mot mottagningsbevis.

Bestämmelserna i artikel R. 277-1 tredje stycket, artiklarna R. 277-2–R. 277-4 och artikel R. 277-6 skall tillämpas på förfarandet."

7 I artikel R. 277-1 i LPF föreskrivs följande:

"Behörig skattemyndighet skall anmoda en skattskyldig person som ansökt om uppskov med betalningen av skatten att ställa säkerhet enligt artikel L. 277. Den skattskyldige skall inom femton dagar räknat från dagen för mottagandet av skattemyndighetens anmodan tillkännage vilka säkerheter han förbinder sig att ställa.

Säkerhet kan ställas genom insättning av kontanter på ett interimskonto hos skattemyndigheten, genom fordringsbevis till förmån för skattemyndigheten, genom borgen, genom pantsättning, genom värdepapper, genom varor som deponerats i av staten godkända lager vilka skall vara föremål för en köpoption till förmån för skattemyndigheten, genom hypotek i fast egendom eller genom pantsättning av affärsrörelse.

Om skattemyndigheten anser att de säkerheter som den skattskyldige ställer inte kan godtas på grund av att de inte uppfyller kraven enligt andra stycket, skall den i beslut som delges den skattskyldige genom rekommenderat brev meddela den skattskyldige därom."

8 Artikel R. 277-2 i LPF har följande lydelse:

"Om värdet på ställda säkerheter går ned eller visar sig vara otillräckligt, kan de behöriga myndigheterna när som helst och på samma villkor som de som föreskrivs i artiklarna L. 277 och L. 279, genom rekommenderat brev som sänds mot mottagningsbevis, begära att gäldenären kompletterar säkerheten så att det omtvistade beloppet täcks. Rättsliga åtgärder kan komma att vidtas om den betalningsskyldige inte inom en månad uppfyller denna begäran."

9 Artikel R. 277-3 i LPF är avfattad på följande sätt:

"Ställs andra säkerheter än de som föreskrivs i artikel R. 277-1 kan dessa endast godtas på rekommendation av den skattemyndighet som ombesörjer uppbörden och då — i fråga om direkt skatt som uppbärs efter uppbördslängd — av den tjänsteman som på länsnivå har ansvaret för skatteuppbörd och utbetalningar av skattemedel eller av den skattemyndighet som har det övergripande ansvaret för uppbörden, nämligen den tjänsteman som har ansvaret för skatteuppbörd och utbetalningar i Paris, och — i fråga om andra skatter och avgifter — av chefen för skattemyndigheterna eller länschefen för tull och indirekt skatt beroende på fallet."

10 I artikel R. 277-4 i LPF föreskrivs följande:

"Den skattskyldige kan vid varje tidpunkt få tillstånd av den skattemyndighet som ombesörjer uppbörden att byta ut den säkerhet som ställts mot någon annan av de säkerheter som föreskrivs i artikel R. 277-3, om denna uppgår till minst samma värde."

11 Enligt artikel R. 277-6 i LPF gäller följande:

"Villkoren för ställande av säkerhet i form av värdepapper, bland annat med avseende på dessa värdepappers art, samt det belopp — beräknat enligt sista kurs dagen för säkerhetens ställande — upp till vilket de kan tas i anspråk, bestäms i förordning som utfärdas av finansministeriet."

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 de Lasteyrie lämnade Frankrike den 12 september 1998 för att bosätta sig i Belgien. de Lasteyrie innehade vid denna tidpunkt, eller hade vid någon tidpunkt under de fem senaste åren före sin avresa från Frankrike, direkt eller indirekt tillsammans med sin familj innehaft bolagsandelar, vilka gav rätt till mer än 25 procent av vinsten i ett bolag som var skattskyldigt för bolagsskatt och som hade säte i Frankrike. På grund av att marknadsvärdet på dessa bolagsandelar vid denna tidpunkt var högre än förvärvspriset på desamma, beskattades de Lasteyrie för den latenta vinsten i enlighet med artikel 167a CGI och tillämpningsbestämmelserna till denna artikel.

13 de Lasteyrie åberopade att artikel 167a CGI är rättsstridig med hänsyn till att den är oförenlig med gemenskapsrätten, och framställde därvid ett yrkande till Conseil d'État om ogiltigförklaring av dekret nr 99-590 på grund av maktmissbruk.

14 Conseil d'État fann för det första, till skillnad från vad de Lasteyrie gjort gällande, att varken ändamålet med eller resultatet av nämnda bestämmelser är att de

personer som omfattas av bestämmelserna skall vidkännas några begränsningar eller villkor för det faktiska utövandet av rätten till fri rörlighet. Conseil d'État erinrade för det andra om att det enligt artikel 52 i fördraget är förbjudet för en medlemsstat att införa bestämmelser som medför begränsningar för vissa medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig inom en annan medlemsstats territorium.

15 Conseil d'État konstaterade sedan att skattskyldiga som planerar att flytta ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike omgående blir beskattade, på de villkor som föreskrivs i artikel 167a CGI, för värdeökningar som ännu inte realiserats (nedan kallade latenta vinster) och som på grund härav inte skulle ha beskattats om den skattskyldige hade behållit sitt hemvist i Frankrike.

16 Conseil d'État anförde emellertid att artikel 167a CGI innehåller bestämmelser som, i de fall när uppskov med betalningen beviljats, medger att skattskyldiga inte definitivt påförs en skatt som de inte skulle ha ålagts, eller en mera betungande skattebörda än den som de skulle ha fått bära, om de hade bibehållit sitt hemvist i Frankrike. I den mån rättigheterna till andel i bolagets vinst fortfarande ingår i de skattskyldigas förmögenhet, kan dessa enligt nämnda bestämmelser dessutom efter fem år gottskrivas skatten och ha möjlighet att ansöka om uppskov med betalningen av skatten till och med denna tidpunkt.

17 Conseil d'État underströk slutligen att beviljandet av uppskov med betalningen villkoras av att de skattskyldiga ställer tillräcklig säkerhet för att täcka skattebeloppet. Conseil d'Etat frågar sig dock om gemenskapsrätten utgör ett hinder för en sådan lagstiftning som nu är föremål för den nationella domstolens prövning, med hänsyn till den börda som ställandet av sådana säkerheter kan innebära för den enskilde.

18 Under dessa förhållanden anser Conseil d'État att det i den aktuella tvisten föreligger ett allvarligt problem när det gäller räckvidden av de tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Den har därför vilandeförklarat målet för att ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

"Utgör principen om etableringsfrihet i artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) hinder för en medlemsstat att, i syfte att förhindra skatteflykt, inrätta ett sådant system som det ovan beskrivna, som innebär att värdeökningar beskattas när det skatterättsliga hemvistet flyttas?"

Bedömning av tolkningsfrågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

19 Den tyska regeringen och den nederländska regeringen har betonat att beslutet om hänskjutande inte innehåller några uppgifter som visar att de Lasteyrie har utnyttjat sin rätt enligt artikel 52 i fördraget till fri etablering och därmed inte heller att han omfattas av denna bestämmelses tillämpningsområde.

20 de Lasteyrie har för sin del i yttrandena till domstolen påpekat att han flyttade sitt skatterättsliga hemvist till Belgien för att utöva yrkesverksamhet där.

21 Den danska och den tyska regeringen har gjort gällande att artikel 167a CGI inte medför något hinder mot etableringsfriheten. De har betonat att nämnda bestämmelse inte är diskriminerande. Den hindrar inte heller direkt eller indirekt franska medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat. Enligt den danska regeringen finns inte något som bekräftar att beskattningen av de värdeökningar som är i fråga i målet vid den nationella domstolen begränsar möjligheten för franska medborgare att etablera sig i en annan medlemsstat. Den omständigheten att säkerhet måste ställas för att uppskov med betalningen av skatten skall beviljas kan inte anses utgöra ett krav som i sig kan ha någon betydande inverkan på möjligheterna för franska skattskyldiga personer att etablera sig i en annan medlemsstat.

22 de Lasteyrie, den portugisiska regeringen och kommissionen anser att begränsningarna som följer av artikel 167a CGI hindrar utövandet av etableringsfriheten. Till skillnad från skattskyldiga personer som stannar i Frankrike och som beskattas för vinster först när dessa verkligen har realiserats, beskattas de som flyttar sitt hemvist till utlandet för latenta vinster. När det gäller sistnämnda personer bestäms beskattningen av att det skatterättsliga hemvistet flyttas ut från Frankrike, och inte av att berörda värdepapper överlåts. I förevarande fall rör det sig alltså om en begränsning som typiskt inträder "när territoriet lämnas". En sådan ordning straffar skattskyldiga som lämnar Frankrike i förhållande till dem som stannar där, varför en diskriminerande åtskillnad i behandlingen uppkommer. Att beskattningen är preliminär och att uppskov med betalning av skatten kan beviljas medför inte att en sådan begränsning undviks. Nämnda uppskov beviljas nämligen inte automatiskt och det är villkorat av att en representant i skattehänseende utses i Frankrike. Skyldigheten att ställa säkerhet innebär dessutom inte bara finansiella kostnader utan framför allt att den

egendom som används som säkerhet inte fritt kan disponeras. Enligt de Lasteyrie utgör en sådan skyldighet i sig ett hinder mot etableringsfriheten.

23 Den nederländska regeringen anser att artikel 167a CGI medför ett mycket begränsat hinder för etableringsfriheten och att detta hinder under alla omständigheter är alltför slumpartat och indirekt för att kunna anses som ett faktiskt hinder för en sådan frihet.

24 Den franska regeringen har för sin del koncentrerat sin bedömning till huruvida ett sådant hinder eventuellt kan rättfärdigas. Nämnda regering har i detta avseende för det första gjort gällande att artikel 167a CGI inte strider mot artikel 52 i fördraget, eftersom det eftersträvade målet med den ordning som införts genom denna nationella lagstiftning är att förebygga risken för skatteflykt. Av punkt 26 i domen av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695) framgår att en lagstiftning med det specifika ändamålet att från en skattemässig förmån utesluta sådana rent konstlade upplägg som konstrueras för att skattelagstiftningen skall kunna kringgås, skulle kunna anses grundad på tvingande hänsyn till allmänintresset. En begränsning av etableringsfriheten till följd av en bestämmelse för förhindrande av verkligt skattebedrägeri skulle alltså kunna vara tillåten. I ett sådant fall skulle det nämligen röra sig om en tillämpning på skatteområdet av något som av domstolen har betraktats som "missbruk" av en rättighet som skapats genom gemenskapsrätten (dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh, REG 1992, s. I-4265; svensk specialutgåva, volym 13, s. I-19).

25 Denna regering har också preciserat att artikel 167a CGI antogs som en följd av att vissa skattskyldiga tillfälligt flyttade sitt skatterättsliga hemvist innan de överlät sina värdepapper, enbart i syfte att undvika betalning av den skatt på vinsten som skulle ha erlagts i Frankrike. Med hänsyn till att en effektiv skattekontroll anses grundad på tvingande hänsyn till allmänintresset (dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 31), anser nämnda regering att en effektiv uppbörd av skatt som förfallit till betalning, vilket är ett senare led i förhållande till de kontroller som företas inom ramen för skatteförfarandet, också måste betraktas som grundad på tvingande hänsyn.

26 Den franska regeringen har också hävdat att avsaknaden av effektiva bilaterala eller multilaterala internationella överenskommelser som möjliggör indrivningsåtgärder som är identiska med dem som tillämpas inom det nationella territoriet bidrar till att skatteuppbörden försvåras när den skattskyldige är bosatt i en annan medlemsstat. Enligt regeringen rättfärdigar detta införandet av artikel 167a CGI. Av samma skäl är det nödvändigt att kräva ställande av säkerhet för att uppskov skall beviljas.

27 Den franska regeringen har vidare betonat att tillämpningen av artikel 167a CGI står i proportion till det eftersträvade målet, eftersom de skyldigheter som åvilar den skattskyldige är begränsade i tiden. Den fastställda skatten kan nämligen bara utkrävas inom en period av fem år efter tidpunkten för avflyttning. Efter utgången av denna tidsperiod befrias den skattskyldige från all skattskyldighet gentemot de franska skattemyndigheterna om denne då inte har överlåtit sina värdepapper. Fastställandet av en femårsfrist säkerställer systemets effektivitet och förhindrar bedrägeri genom kortvarig etablering i utlandet.

28 Det finns för övrigt ingenting som indikerar att beskattningsmetoderna till sin karaktär är oproportionerliga. Om uppskov med betalningen vägras beror detta på den skattskyldige, på grund av att denne till exempel inte har upprättat en deklaration i behörig ordning. Beviljas uppskov med betalningen är den enda nackdelen för den skattskyldige att denne tvingas ställa säkerhet för betalningen. Den skattskyldige erhåller i stort sett alltid uppskov med betalningen, och denne behöver alltså i praktiken inte betala någon skatt vid den tidpunkt när det skatterättsliga hemvistet flyttas ut från Frankrike.

29 Den franska regeringen har slutligen understrukit att det skattebelopp som kan utkrävas i Frankrike när värdepapper överlåts beräknas på ett sådant sätt att en alltför hög taxering undviks. Den skatt på kapitalvinst som den berörda personen kan ha erlagt i enlighet med skattelagstiftningen i den nya hemviststaten dras av från den skatt på kapitalvinst som skall erläggas i Frankrike. För övrigt leder förluster som fastställts efter det att den skattskyldige har lämnat Frankrike till att skatten minskas i motsvarande mån. På samma sätt undantas vinster som

realiserats efter den tidpunkten från det beskattningsunderlag som används i Frankrike.

30 Den danska, den tyska och den nederländska regeringen anser också att artikel 167a CGI kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, och att den står i proportion till det eftersträvade ändamålet.

31 Den danska regeringen har i detta avseende hänvisat bland annat till domen av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897), punkterna 25 och 33, i vilken domstolen fann att skyddet mot en skattemässig urholkning av skattebasen kan anses grundat på tvingande hänsyn som rättfärdigar hinder mot det fria tillhandahållandet av tjänster.

32 Den tyska regeringen har för det första gjort gällande att artikel 167a CGI bygger på en fördelning av rätten att beskatta mellan "avresestaten" och "värdstaten". Rätten för "avresestaten" att beskatta värdeökning på andelar i aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar följer av att denna som regel uppstår i samband med bolagets verksamhet i sistnämnda stat. Därmed ingår den i den skattskyldiges tillgångar vilka är beskattningsbara i den staten till dess att den skattskyldige lämnar densamma. Den tyska regeringen har i andra hand hänvisat till punkt 26 i domen i det ovannämnda målet ICI, i vilken domstolen allmänt förklarade att risken för skatteflykt kunde rättfärdiga hinder för den fria rörligheten.

33 Den nederländska regeringen har hävdat att begränsningen av beskattningsrätten till att avse vinster som realiserats i den skattskyldiges hemviststat och det därmed sammanhängande beaktandet av vinster som uppkommit i denna medlemsstat när

värdepapperen sålts eller hemvistet flyttats, är förenliga med principen om skatteterritorialitet. Nämnda regering anser att den kombinerade verkan av beskattning vid den skattskyldiges utflyttning och det krav på ställande av säkerhet för att uppskov med betalningen skall beviljas, som krävs för att en effektiv skatteuppbörd skall säkerställas, fordras för att garantera kongruensen inom det nationella skattesystemet. Ett sådant skäl skulle kunna rättfärdiga en bestämmelse som begränsar de grundläggande friheterna (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31). I föreliggande fall finns det nämligen ett direkt samband mellan å ena sidan uppskovet med den årliga beskattningen av kapitalökningen på värdepapperen och, å andra sidan, det faktiska skatteuttaget när hemvistet flyttas ut ur landet. Den nederländska regeringen anser dessutom att artikel 167a CGI utgör ett medel i kampen mot skatteflykt, då ändamålet med den är att hindra att skattskyldiga tillfälligt flyttar ut sitt hemvist från Frankrike för att avyttra sina värdepapper utan någon nämnvärd beskattning av vinsterna.

34 de Lasteyrie, den portugisiska regeringen och kommissionen har emellertid gjort gällande att den generaliserade och automatiska presumtionen om skatteflykt i artikel 167a CGI, som utlöser en omedelbar beskattning av latenta vinster, får verkningar som går längre än vad som krävs för en effektiv bekämpning av skattebedrägeri eller skatteflykt. Presumtionen utgör därmed ett oproportionerligt hinder för etableringsfriheten.

35 de Lasteyrie har påpekat att de dubbelbeskattningsavtal som Frankrike slutit vanligtvis innehåller en klausul om handräckning som gör det möjligt för franska myndigheter att med stöd av denna bestämmelse driva in skatt för vilken skattskyldiga som har flyttat sitt hemvist till en annan medlemsstat i Europeiska unionen häftar. Den portugisiska regeringen anser att behöriga myndigheter skall samarbeta och införa förfaranden för informationsutbyte som säkerställer att sådana skatteskulder som är i fråga i det föreliggande fallet drivs in, när en skattskyldig person flyttar sitt skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat.

36 Enligt kommissionen medför den allmänna karaktären av artikel 167a CGI att det inte i varje enskilt fall kan sägas om flytten av hemvistet faktiskt har skett i skatteflyktssyfte. Det är nämligen inte något särskilt ändamål med denna bestämmelse att från en skatteförmån utesluta helt konstlade upplägg som konstrueras i syfte att kringgå skattelagstiftningen, eftersom den är generell och avser alla situationer där en skattskyldig person med betydande andelsinnehav i ett bolag som bolagsbeskattas "av vilken anledning det än må vara" flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike. Av punkt 38 i domen av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros (REG 1999, s. I-1459) framgår i detta avseende dessutom att det åvilar den behöriga myndigheten att i varje enskilt fall visa att bedrägeri förekommit.

37 de Lasteyrie har liksom kommissionen dessutom gjort gällande att ansökan om uppskov med betalningen inte beviljas automatiskt, och att den skattskyldige under alla omständigheter måste vara i stånd att ställa säkerhet för betalning av skatten. Dessa åtgärder står inte i uppenbar disproportion till det eftersträvade ändamålet. Lagstiftningen i de andra medlemsstaterna, såsom exempelvis i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och i Konungariket Sverige, visar att det finns lösningar som är mindre restriktiva för etableringsfriheten. När det gäller systemet med ställande av säkerheter har kommissionen också gjort gällande att detta är diskriminerande eftersom det är omöjligt att använda värdepapper som inte är noterade på en fransk börs som säkerhet, när det saknas bankgaranti som säkerhet för att hela den förfallna skatten betalas.

Domstolens svar

38 I artikel 167a CGI uppställs principen om beskattning av värdeökningar på bolagsandelar vid tidpunkten när den skattskyldiga personen flyttar ut sitt hemvist från Frankrike. Värdeökningarna fastställs därvid till skillnaden mellan

värdet på dessa värdepapper vid tidpunkten när nämnda utflyttning sker och förvärvspriset. Beskattning sker endast av skattskyldiga personer som direkt eller indirekt tillsammans med medlemmar i deras familjer har eller har haft rätt till en andel i bolagets vinst överstigande 25 procent av densamma under de fem år som närmast föregått ovannämnda tidpunkt. Det speciella med denna bestämmelse är att den berör beskattningen av latenta vinster.

39 Domstolen skall för det första undersöka om artikel 167a CGI, enligt vilken latenta vinster alltså skall beskattas redan på grund av att den skattskyldiges hemvist flyttas ut från Frankrike, kan begränsa utövandet av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 52 i fördraget.

40 Domstolen betonar i detta avseende att artikel 52 i fördraget är en av gemenskapsrättens grundläggande bestämmelser och att den är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter övergångsperiodens utgång. Enligt artikeln inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig inom en annan medlemsstats territorium även rätten att starta och bedriva verksamhet som egenföretagare samt rätten att bilda och driva företag på de villkor som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare (dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 22, och av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 27).

41 Med anledning av den osäkerhet som vissa regeringar har uttryckt i fråga om huruvida denna bestämmelse är tillämplig på omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, och med hänsyn till att närmare preciseringar på denna punkt saknas i handlingarna i den akt som tillställts domstolen, erinrar domstolen om att det i ett förfarande enligt artikel 234 EG — en bestämmelse som har sin grund i en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen — är den nationella domstolen som skall bedöma omständigheterna i målet (se bland annat dom av den 25 februari 2003 i mål C-326/00, IKA, REG 2003, s. I-1703, punkt 27, och där citerad rättspraxis). Domstolen konstaterar vidare att den hänskjutande domstolen i föreliggande fall synes ha funnit att artikel 52 i fördraget kan tillämpas i den tvist som den har att pröva.

42 Mer specifikt gäller att även om ändamålet med artikel 52 i fördraget, i likhet med övriga bestämmelser om etableringsfrihet, enligt dess ordalydelse framför allt är att nationell behandling i värdstaten skall säkerställas, innebär denna artikel samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar någon av sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat (se domen i det ovannämnda målet Baars, punkt 28 och där citerad rättspraxis).

43 För övrigt är inte ens en snäv eller obetydlig begränsning av etableringsfriheten tillåten enligt artikel 52 i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 21, och dom av den 15 februari 2000 i mål C-34/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-995, punkt 49).

44 Förbudet för medlemsstaterna att införa begränsningar av etableringsfriheten gäller också i fråga om skattebestämmelser. Enligt fast rättspraxis gäller nämligen att även om frågor om direkta skatter, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte faller inom gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 21, domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 19, och dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 32).

45 Även om artikel 167a CGI inte i föreliggande fall medför något förbud mot att en person som är skattskyldig i Frankrike utövar sin rätt till fri etablering, kan denna bestämmelse likväl begränsa utövandet av denna rätt genom att åtminstone inverka avskräckande på skattskyldiga personer som önskar etablera sig i en annan medlemsstat.

46 En skattskyldig person som vill flytta ut sitt hemvist från det franska territoriet inom ramen för utövandet av den rätt som personen har enligt artikel 52 i

fördraget behandlas nämligen sämre än en person som bibehåller sitt hemvist i Frankrike. Denna skattskyldiga person blir ju enbart på grund av en sådan flytt skyldig att betala en skatt på inkomst som ännu inte realiserats och som den skattskyldige alltså inte förfogar över. Stannar den skattskyldige å andra sidan kvar i Frankrike beskattas värdeökningarna däremot inte förrän, och endast i den utsträckning som, de eventuellt faktiskt realiseras. Denna skillnad i behandling när det gäller beskattningen av värdeökningar, som kan få stor ekonomisk betydelse för en skattskyldig person när denne önskar flytta ut sitt hemvist från Frankrike, kan avskräcka denne från att genomföra flytten.

47 Nämnda slutsats bekräftas av genomgången av tillämpningsföreskrifterna för denna bestämmelse. Även om det är möjligt att få uppskov med betalningen sker detta nämligen inte automatiskt och det är förenat med stränga villkor, vilket framgår av generaladvokatens beskrivning i punkterna 36 och 37 i hans förslag till avgörande. Däribland ingår kravet på ställande av säkerhet. Detta krav har i sig en begränsande verkan eftersom den skattskyldige fråntas möjligheten att förfoga över den egendom som tagits i anspråk för säkerheten.

48 Det följer av det ovan anförda att den bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan utgöra ett hinder för etableringsfriheten.

49 Domstolen erinrar för det andra om att en bestämmelse som kan hindra den av artikel 52 i fördraget hägnade etableringsfriheten bara är tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Dock krävs i ett fall som det förevarande dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se domarna i de ovannämnda målen Futura Participations och Singer, punkt 26 och där citerad rättspraxis, samt X och Y, punkt 49).

50 När det gäller den motivering som den hänskjutande domstolen har angivit i sin tolkningsfråga, och som avser förebyggandet av skatteflykt, erinrar domstolen om att ändamålet med artikel 167a CGI inte specifikt är att från en skatteförmån undanta helt konstlade upplägg som sker för att kringgå fransk skattelagstiftning. I stället avser bestämmelsen allmänt alla situationer där en skattskyldig person med betydande andelsinnehav i ett bolag som bolagsbeskattas av vilken anledning det än må vara flyttar ut sitt hemvist från Frankrike (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 26, och X och Y, punkt 61).

51 Att hemvistet för en fysisk person flyttas ut från en medlemsstats territorium innebär emellertid inte i sig att skatteflykt föreligger. Det går inte att grunda en allmän presumtion om skatteflykt eller skattebedrägeri på den omständigheten att hemvistet för en fysisk person har flyttats till en annan medlemsstat, och en sådan presumtion kan inte användas för att motivera en skatterättslig bestämmelse som inverkar på en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, samt domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 62).

52 Det går alltså inte att i artikel 167a CGI presumera att alla skattskyldiga personer som flyttar ut sitt hemvist från Frankrike gör detta i syfte att kringgå den franska skattelagstiftningen, utan att samtidigt vida överskrida vad som krävs för att uppnå ändamålet med bestämmelsen.

53 Också en skattskyldig person som överlåter sina värdepapper innan de fem åren efter utresan från Frankrike har löpt ut kommer därmed att bli skyldig att betala skatten enligt artikel 167a CGI, även om nämnda person inte har någon som helst avsikt att återvända till denna medlemsstat och fortsätter att vara bosatt i utlandet efter utgången av nämnda period.

54 Det eftersträvade målet att förhindra att skattskyldiga personer tillfälligt flyttar sitt skatterättsliga hemvist för att därefter avyttra sina värdepapper, uteslutande för att slippa att betala skatt i Frankrike på vinsterna, kan för övrigt uppnås med metoder som är mindre betungande eller mindre begränsande med avseende på etableringsfriheten, metoder som är särskilt utformade efter risken att flytten endast är tillfällig. Som generaladvokaten anförde i punkt 64 i sitt förslag till avgörande skulle de franska skattemyndigheterna bland annat kunna föreskriva att en skattskyldig person, som efter en relativt kort vistelseperiod i en annan medlemsstat återvänder till Frankrike efter att ha realiserat sina vinster skall beskattas därför. Därigenom skulle skattskyldiga personer som endast har för avsikt att utöva sin rätt till fri etablering i en annan medlemsstat inte påverkas.

55 Tillämpningsföreskrifterna för artikel 167a CGI föranleder inte någon annan slutsats.

56 I likhet med vad som påpekats i punkt 47 i föreliggande dom ges nämligen inte uppskov med betalningen automatiskt, då uppskovet förutsätter att strikta villkor såsom skyldigheterna att inge deklaration i rätt tid, att utse en representant som är bosatt i Frankrike och att ställa tillräcklig säkerhet för skatternas betalning är uppfyllda.

57 I den mån tillämpningen av dessa villkor begränsar utövandet av etableringsrätten kan ändamålet att förhindra skatteflykt, som inte kan användas för att rättfärdiga den beskattningsmodell som föreskrivs i artikel 167a CGI, inte heller med någon framgång läggas till grund för uppställandet av nämnda villkor för genomförandet av denna modell.

58 En medlemsstat är alltså, enligt artikel 52 i fördraget, förhindrad att i syfte att förebygga risken för skatteflykt föreskriva ett sådant system för beskattning av latenta vinster som det i artikel 167a CGI, vilket tillämpas när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike.

59 Den danska regeringen har emellertid gjort gällande att ändamålet med artikel 167a CGI är att förhindra att beskattningsunderlaget i den berörda medlemsstaten urholkas, vilket skall ske genom undvikande av att skattskyldiga drar fördel av de skillnader som finns i medlemsstaternas olika skattesystem.

60 Det räcker i detta avseende att erinra om att minskningen av skatteintäkter, enligt fast rättspraxis, inte kan anses som tvingande hänsyn till allmänintresset, som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 28, och dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 59). Enbart det inkomstbortfall som en medlemsstat drabbas av på grund av att en skattskyldig person flyttar sitt skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat, där skattesystemet är ett annat och i förekommande fall mera förmånligt för den skattskyldige, kan inte i sig rättfärdiga en begränsning av etableringsrätten.

61 Den nederländska regeringen har för sin del hävdat att kombinationen av beskattningen vid utflyttningen och kravet på säkerheter som gäller för att uppskov med betalningen skall beviljas är nödvändig för att kongruensen i det franska skattesystemet skall säkerställas. Det finns nämligen ett direkt samband mellan å ena sidan den uppskjutna årliga beskattningen av kapitalökningen på värdepapper och å andra sidan det faktiska skatteuttaget när hemvistet flyttas utomlands.

62 Domstolen har förvisso, i syfte att bibehålla sambandet mellan avdragsrätt för premier och beskattning av de belopp som försäkringsgivare har att utbetala vid uppfyllande av försäkringsavtal, medgivit att den skattemässiga avdragsrätten för premierna får villkoras av att dessa inbetalas i denna stat (domen i det ovannämnda målet Bachmann, punkterna 21–23, och dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, punkterna 14–20).

63 Det kan emellertid inte hävdas att artikel 167a CGI likaså kan rättfärdigas av behovet av att bibehålla kongruensen i det franska skattesystemet.

64 Domstolen erinrar i detta avseende om att avsikten med det skattesystem som föreskrivs i artikel 167a CGI är att förhindra att hemvist endast tillfälligt flyttas ut från Frankrike av rent skattemässiga överväganden, något som den franska regeringen har påpekat i sitt skriftliga yttrande. Nämnda artikel antogs nämligen som en följd av att vissa skattskyldiga personer tillfälligt flyttade sitt skatterättsliga hemvist innan de överlät sina värdepapper, enbart för att slippa betala den skatt på vinsten som de skulle ha fått erlägga i Frankrike.

65 Ändamålet med artikel 167a CGI synes alltså vara att beskattningen av värdeökningar generellt skall säkerställas i de fall när en skattskyldig person flyttar ut sitt hemvist från Frankrike om dessa värdeökningar har uppkommit under den tid när den skattskyldige har haft sitt hemvist inom franskt territorium.

66 Detta konstaterande stöds av den omständigheten att avräkning medges i det skattesystem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen för all den skatt

på realiserade vinster som erlagts i det land till vilket den skattskyldiga personen har flyttat sitt hemvist. En sådan beskattning skulle kunna leda till att realiserade vinster, däribland också den del av dessa som uppkommit under den skattskyldiga personens vistelse i Frankrike, i sin helhet blir beskattade i förstnämnda land.

67 Den nederländska regeringens premiss till stöd för argumentet om skattekongruens bekräftas under dessa omständigheter inte av det ändamål som eftersträvas med det i artikel 167a CGI föreskrivna skattesystemet. Motiveringen att skattekongruensen fordrar ett sådant system skall alltså inte tillmätas någon betydelse, och den har heller inte åberopats av den franska regeringen.

68 När det gäller det tyska argumentet att fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan avresestaten och värdstaten skall beaktas, räcker det att, i likhet med vad generaladvokaten anförde i punkt 82 i sitt förslag till avgörande, konstatera att tvisten inte avser fördelningen mellan medlemsstaterna av deras rätt att beskatta och inte heller rätten för de franska myndigheterna att beskatta latenta vinster som en reaktion på konstlade förflyttningar av hemvist. Den avser i stället frågan huruvida de åtgärder som vidtagits för detta ändamål är förenliga med kravet på etableringsfrihet.

69 Frågan som ställts skall därmed besvaras med att principen om etableringsfrihet i artikel 52 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat att, i syfte att förhindra skatteflykt, inrätta ett sådant system som det som föreskrivs i artikel 167a CGI, och som innebär att latenta vinster beskattas när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från denna stat.

Rättegångskostnader

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

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

angående den fråga som genom beslut av den 14 december 2001 har ställts av Conseil d'État, följande dom:

Principen om etableringsfrihet i artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat att, i syfte att förhindra skatteflykt, inrätta ett sådant system som det som föreskrivs i artikel 167a i den franska allmänna skattelagen, och som innebär att vinster som ännu inte realiserats beskattas när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från denna stat.

Timmermans La Pergola von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 mars 2004.

R. Grass

Justitiesekreterare

V. Skouris

Ordförande