DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 4 mars 2004 *

I mål C-334/02,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av R. Lyal och C. Giolito, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av G. de Bergues och P. Boussaroque, båda i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: franska.

angående en talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG, genom att helt låta avkastningen på placeringar och kontrakt som avses i artiklarna 125-0 A och 125 A i Code général des impôts uteslutas från tillämpningen av den procentsats som används vid schablonbeskattning, när gäldenären för dessa inte har sitt hemvist eller inte är etablerad i Frankrike,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av domarna P. Jann (referent), tillförordnad avdelningsordförande på femte avdelningen, samt C.W.A. Timmermans och S. von Bahr,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M. Múgica Arzamendi,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har avgivit muntliga yttranden vid förhandlingen den 10 september 2003,

och efter att den 16 oktober 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 20 september 2002, med stöd av artikel 226 EG väckt talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG genom att helt låta avkastningen på placeringar och kontrakt som avses i artiklarna 125-0 A och 125 A i Code général des impôts uteslutas från tillämpningen av den procentsats som används vid schablonbeskattning, när gäldenären för dessa inte har sitt hemvist eller inte är etablerad i Frankrike.

Tillämpliga bestämmelser

2 I Frankrike föreskrivs följande i artikel 125 A i Code général des impôts (nedan kallad CGI):

"I. Om inte annat föreskrivs i artiklarna 119a.1 och 125 B får de fysiska personer som erhåller ränta, inkomst eller avkastning av vad slag det vara må från statspapper, obligationer, vinstandelsbevis, fordringar, bankmedel, borgensåtaganden och checkkonton för vilka gäldenären är bosatt eller etablerad i Frankrike, välja en schablonbeskattning som innebär att de inkomster som omfattas av denna undantas från skatteplikt vid inkomstbeskattningen.

Källskatt som eventuellt har innehållits av utbetalaren av dessa avkastningar skall ingå vid schablonskattens beräkning.

Schablonbeskattningen skall verkställas av gäldenären eller den person som verkställer utbetalningen av avkastningen. ..."

3 Enligt artikel 125 A avsnitt III a CGI fastställs schablonskatten till mellan 15 och 60 procent beroende på vilken typ av finansiella instrument det rör sig om.

4 I artikel 125-0 A CGI stadgas följande:

"I. Avkastning på nollkupongsobligationer och motsvarande placeringar skall när kontraktet löper ut inkomstbeskattas.

...

II. Bestämmelserna i artikel 125 A skall med undantag för avsnitt IV i artikel 125 tillämpas på sådan avkastning som avses i avsnitt I. ..."

5 Enligt artikel 125-0 A II CGI skall för denna typ av avkastning, om den inte är befriad från skatt, procentsatsen för schablonskatten variera mellan 7,5 och 60 procent beroende på kontraktets löptid.

Det administrativa förfarandet

6 I formell underrättelse av den 30 oktober 2000 meddelade kommissionen den franska regeringen att den ansåg att de aktuella bestämmelserna skulle kunna strida mot bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster och fri rörlighet för kapital enligt EG-fördraget. Kommissionen anmodade därför denna regering att inom två månader lämna yttrande.

7 I skrivelse som inkom till kommissionen den 3 januari 2001 svarade den franska regeringen att den ansåg att de aktuella bestämmelserna var befogade. Vidare angav den franska regeringen att den var för en utveckling av dess lagstiftning i fråga om schablonbeskattning, under förutsättning att ett skatteombud infördes bland annat vad beträffar livförsäkringsavtal.

8 Kommissionen, som inte lät sig övertala av dessa argument, riktade den 26 juli 2001 ett motiverat yttrande till den franska regeringen, i vilket den anmodade regeringen att inom två månader efterkomma yttrandet.

9 Eftersom den franska regeringen inte besvarade det motiverade yttrandet beslutade kommissionen att väcka förevarande talan.

Prövning i sak

Grunder och parternas argument

10 Kommissionen har gjort gällande att den omständigheten att den i artikel 125 A CGI angivna valmöjligheten vad beträffar schablonbeskattning bara kan utnyttjas om den som betalar avkastningen har sitt hemvist eller inte är etablerad i Frankrike utgör en diskriminering av utanför Frankrike etablerade finansföretags eller försäkringsanstalters tjänster.

11 Procentsatsen för schablonskatten är i allmänhet lägre än den marginalskattesats som följer av tillämpningen av den progressiva skatteskalan för inkomst och av familjekvoten. Den omständigheten att en sådan förmån inte erbjuds för utbetalare som är etablerade utanför Frankrike är ägnad att avskräcka dessa tjänsters mottagare från att träffa avtal med dem, vilket utgör ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster.

12 Den aktuella lagstiftningen strider enligt kommissionen också mot den fria röligheten för kapital eftersom berörda placeringar och investeringar i utländska fonder eller företag som görs av dem som har hemvist i Frankrike aldrig kan få en förmånligare procentsats motsvarande den procentsats som tillämpas på samma typ av avkastningar som erhållits från en gäldenär som har sitt hemvist eller är etablerad i Frankrike.

13 Den franska regeringen anser att talan är ogrundad och bör ogillas. Den har inledningsvis uppgett att den skilda skattemässiga behandlingen, när en sådan är för handen, inte får överdrivas eftersom de som har hemvist i Frankrike i många fall omfattas av ett identiskt skattesystem oavsett om de placerat pengar eller träffat avtal i Frankrike eller i utlandet.

14 Skillnaden i skattesats mellan schablonskatten och skatteskalan för inkomstskatt bör inte heller överdrivas. För det första är den genomsnittliga skattesatsen för de skattskyldiga 9 procent och majoriteten av dessa påförs således en skatt på 15 procent eller lägre. För det andra är den genomsnittliga marginalskattesatsen 25 procent.

15 Å andra sidan berör den särskilt låga schablonskatten på 7,5 procent endast försäkringsavtal som löper på längre tid än åtta år. För avtal med kortare löptid är de tillämpliga skattesatserna 15 och 35 procent, vilket alltså tangerar medelvärdet för marginalskattetabellen avseende inkomstskatt.

16 En annan nackdel med schablonbeskattningen är att den innehålls vid inkomstkällan, det vill säga den skall betalas omedelbart. Inkomstskatten skall däremot inte betalas förrän i september månad året efter det att avkastningen erhölls. Betalningsfristen kan alltså uppgå till 20 månader, vilket är förmånligare.

17 Den franska regeringen har i huvudsak med stöd av domen av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249) uppgett att om schablonbeskattningen trots allt i vissa fall ansågs utgöra en skatteförmån skulle denna rättfärdigas av hänsyn till allmänintresset i fråga om behovet av att säkerställa skatteuppbörden och en effektiv skattekontroll.

18 Inom ramen för den nu gällande ordningen med schablonbeskattning utövas nämligen myndighetens skattekontroll enkelt hos gäldenärer med säte i Frankrike eller hos dem som för deras räkning verkställer utbetalningar och har sitt säte i Frankrike, som genom investerarnas val av detta system har att direkt betala skatten och vilka är underkastade investerarnas kontroll på ort och ställe. När emittenten av dessa finansiella produkter har sitt säte utanför Frankrike saknar

skattemyndigheten emellertid verkliga medel för att kontrollera att villkoren för att på de produkter som avses i kontraktet tillämpa de i förekommande fall förmånligare procentsatser som skatteavdraget innebär, bland annat de villkor som hänger samman med vilken typ av kontrakt som träffats och hur lång tid sparandet faktiskt låses. Denna svårighet är särskilt stor när bolaget är etablerat i en stat som har banksekretess eller i vars lagstiftning räckvidden av befintliga förfaranden för informationsutbyte begränsas.

19 Det är teoretiskt möjligt att skattemyndigheten utövar sin kontroll hos investeraren själv och inte hos emittenten. Det finns emellertid få möjligheter att dubbelkontrollera de sålunda framkomna uppgifterna och det skulle krävas att man övergav en enkel och effektiv metod baserad på en allomfattande förhandskontroll före innehållandet vid inkomstkällan, en metod som inte innebär någon risk för skattebedrägeri till förmån för en osystematisk och riskabel efterhandskontroll, som medför oproportionerliga kostnader för skattemyndigheterna och de skattskyldiga i syfte att fastställa skatten och dess uppbörd. Det önskade resultatet, det vill säga en viss administrativ effektivitet och en balanserad behandling av de skattskyldiga, skulle inte kunna uppnås genom andra lösningar.

20 Den franska regeringen anser alltså för det fall ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster och fri rörlighet för kapital föreligger att detta hinder är berättigat och förenligt med proportionalitetsprincipen.

Domstolens bedömning

21 Inledningsvis bör erinras om att även om den direkta beskattningen tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa likväl utöva denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten, och de skall även avhålla sig från all

öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet (se bland annat dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 75, och av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling, REG 2003, s. I-13309, punkt 21).

22 I förevarande fall är det ostridigt att den aktuella schablonbeskattningen i vissa situationer medför en icke obetydlig skattemässig fördel i förhållande till den normala inkomstskatten. En sådan fördel påverkas inte av att fördelen för de skattskyldiga i andra situationer är relativt liten eller av att den kompenseras av att beloppet innehålls vid inkomstkällan medan en normal beskattning sker först vid en senare tidpunkt. Schablonbeskattningen tillämpas dessutom endast om den skattskyldige väljer det. Detta är ett val han i allmänhet kommer att göra när det är förmånligt för honom.

23 Eftersom schablonbeskattningen enligt artikel 125 A avdelning I CGI endast tillämpas på finansiella kontrakt eller försäkringsavtal där utbetalaren har sitt hemvist eller inte är etablerad i Frankrike har den till följd att skattskyldiga med hemvist i Frankrike avskräcks från att teckna sådana kontrakt eller träffa sådana avtal med bolag med säte i en annan medlemsstat. Artikel 49 EG utgör dock hinder för tillämpningen av nationella bestämmelser som får till följd att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster helt och hållet inom en medlemsstat (se bland annat dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir, REG 1998, s. I-1897, punkt 23).

24 Ifrågavarande bestämmelser har också en inskränkande verkan på bolag som är etablerade i andra medlemsstater eftersom de innebär att dessa bolag förhindras att erhålla kapital i Frankrike då avkastningen enligt avtalen med dessa bolag i skattemässigt hänseende ges en mindre förmånlig behandling än avkastning från bolag som är etablerade i Frankrike, varför deras avtal är mindre attraktiva för investerare med hemvist i Frankrike än avtal med bolag med säte i denna

medlemsstat (se, för en liknande situation, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 35, och av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 18).

25 Under dessa omständigheter kan konstateras att de ifrågavarande bestämmelserna utgör ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 49 EG och för fri rörlighet för kapital enligt artikel 56 EG.

26 Det är därför nödvändigt att pröva huruvida sådana hinder är berättigade på de grunder som den franska regeringen har åberopat.

27 Den franska regeringen har åberopat behovet av att säkerställa skatteuppbörden och en effektiv skattekontroll. Domstolen har förvisso vid upprepade tillfällen uttalat att bekämpningen av skatteundandragande och en effektiv skattekontroll får åberopas för att motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget (se dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl. REG 1999, s. I-4809, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 39). En allmän presumtion för skatteundandragande eller skattebedrägeri är dock inte tillräcklig för att motivera en skatterättslig åtgärd som skadar de syften som eftersträvas genom fördraget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 45).

28 För att en inskränkande åtgärd skall kunna vara berättigad skall den vidare vara förenlig med proportionalitetsprincipen på så sätt att den skall vara ägnad att garantera att det eftersträvade målet uppnås och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla målet i fråga (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 41). Det är särskilt viktigt att denna princip iakttas när nationella bestämmelser helt utesluter gränsöverskridande transaktioner från den nationella behandlingen.

29 I förevarande fall utgör det innehållande av schablonskatt som görs direkt av de utbetalare som har hemvist i Frankrike förvisso en för skattemyndigheten enkel åtgärd. I de fall utbetalaren har sitt hemvist i andra medlemsstater kan det nämligen visa sig svårare att undersöka huruvida samtliga krav för att en viss procentsats för schablonbeskattning skall tillämpas är uppfyllda. Det rör sig dock bara om enkla administrativa olägenheter vilka, som generaladvokaten påpekat i punkterna 29 och 30 i sitt förslag till avgörande, inte är tillräckliga för att rättfärdiga sådana hinder för friheten att tillhandahålla tjänster och för den fria rörligheten för kapital som de aktuella bestämmelserna utgör.

30 Vad beträffar de mindre inskränkande lösningar som kan tänkas har den franska regeringen själv medgett att de praktiska svårigheterna skulle kunna undvikas genom att till exempel för tillämpningen av schablonbeskattningen inrätta en frivillig årlig deklaration av sådan avkastning som erhållits från bolag som är etablerade i andra medlemsstater inom ramen för inkomstskattedeklarationen. En sådan lösning skulle uppfylla kontrollbehovet och, av de i punkt 31 i generaladvokatens förslag till avgörande angivna skälen, inte rubba balansen i det ifrågavarande skattesystemet.

31 Vad beträffar frågan huruvida skattekontrollerna är effektiva har kommissionen med rätta hänvisat till rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), som av en medlemsstat kan åberopas för att kontrollera om utbetalningar har gjorts i en annan medlemsstat eller erhålla andra lämpliga upplysningar när dessa utbetalningar och upplysningar måste beaktas i syfte att fastställa den korrekta inkomstskatten (se domen i det ovannämnda målet Bachmann, punkt 18, och dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkterna 26 och 28). Det står medlemsstaterna fritt att använda dessa instrument när de anser det lämpligt.

32 Den franska regeringens argument att detta direktiv saknar verkan i de medlemsstater som tillämpar banksekretess har redan underkänts av domstolen i dess dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 13. Den omständigheten att det är omöjligt att begära ett sådant samarbete kan således inte rättfärdiga att en skatteförmån inte tillämpas på inkomster som erhållits i dessa stater.

33 Vad beträffar de av den franska regeringen angivna hindren för de möjligheter som står till buds enligt direktiv 77/799 kan hänvisas till redogörelsen för denna argumentation och dennas vederläggning enligt vad som framgår av punkterna 34–37 i generaladvokatens förslag till avgörande.

34 Den franska regeringen har således inte förmått visa att den aktuella åtgärden är berättigad. Kommissionens talan skall därför bifallas och det skall fastställas att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG genom att helt låta avkastningen på placeringar och kontrakt som avses i artiklarna 125-0 A och 125 A i Code général des impôts uteslutas från tillämpningen av den procentsats som används vid schablonbeskattning, när gäldenären för dessa inte har sitt hemvist eller inte är etablerad i Frankrike.

Rättegångskostnader

35 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Frankrike skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Frankrike har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

1) **Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 EG och 56 EG genom att helt låta avkastningen på placeringar och kontrakt som avses i artiklarna 125-0 A och 125 A i Code général des impôts uteslutas från tillämpningen av den procentsats som används vid schablonbeskattning, när gäldenären för dessa inte har sitt hemvist i eller inte är etablerad i Frankrike.**

2) **Republiken Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Jann Timmermans von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 4 mars 2004.

R. Grass V. Skouris

Justitiesekreterare Ordförande