

Arrêt de la Cour
Sag C-334/02

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Den Franske Republik

»Traktatbrud – fri udveksling af tjenesteydelser – frie kapitalbevægelser – beskatning af kapitalafkast – skyldner, som ikke er hjemmehørende eller etableret i Frankrig – udelukket at anvende en sats for indeholdelser med frigørende virkning – national lovgivning ikke i overensstemmelse med fællesskabsretten«

Sammendrag af dom

Fri udveksling af tjenesteydelser – frie kapitalbevægelser – begrænsninger – skattelovgivning – indeholdelse med frigørende virkning for visse kapitalafkast – betingelse om, at skyldneren skal være hjemmehørende eller etableret i den pågældende medlemsstat – ulovlig – begrundelse – foreligger ikke

(Art. 49 EF og 56 EF)

En medlemsstat, som fuldstændig udelukker, at en sats for indeholdelser med frigørende virkning kan anvendes på visse kapitalafkast, når skyldneren ikke er hjemmehørende eller etableret i den pågældende medlemsstat, tilsidesætter de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 49 EF og 56 EF.

Bortset fra, at en sådan lovgivning kan afholde skattepligtige, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at indgå kontrakter, der giver sådanne kapitalafkast, med selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, har den tillige en restriktiv virkning for nævnte selskaber, idet den over for disse udgør en hindring for rejsning af kapital fra den pågældende medlemsstat.

Nødvendigheden af at sikre skattebetalingen og en effektiv skattekontrol kan ikke begrunde en sådan hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser. Selv om hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og hensynet til en effektiv skattekontrol ganske vist kan påberåbes med henblik på at begrunde hindringer i de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten, kan en generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig dog ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten.

Desuden overholder en sådan restriktiv foranstaltning ikke proportionalitetsprincippet, for så vidt som den ikke er egnet til at nå det tilstræbte mål, og idet den er mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet.

(jf. præmis 23, 24, 27, 28 og 34 samt domskonkl.)

4. marts 2004(1)

»Traktatbrud – fri udveksling af tjenesteydelser – frie kapitalbevægelser – beskatning af kapitalafkast – skyldner, som ikke er hjemmehørende eller etableret i Frankrig – udelukket at anvende en sats for indeholdelser med frigørende virkning – national lovgivning ikke i overensstemmelse med fællesskabsretten«

I sag C-334/02,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og C. Giolito, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Franske Republik ved G. de Bergues og P. Boussaroque, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 49 EF og 56 EF, idet den fuldstændig udelukker, at satsen for indeholdelser med frigørende virkning kan anvendes på afkast af kapitalanbringelser og kontrakter som omhandlet i artikel 125-0 A og 125 A i code général des impôts, når skyldneren ikke er hjemmehørende eller etableret i Frankrig,
har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

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

generaladvokat: D. Ruíz-Jarabo Colomer

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Múgica Arzamendi,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 10. september 2003,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. oktober 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 20. september 2002 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af artikel 226 EF anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 49 EF og 56 EF, idet den fuldstændig udelukker, at satsen for indeholdelser med frigørende virkning kan anvendes på afkast af kapitalanbringelser og kontrakter som omhandlet i artikel 125-0 A og 125 A i code général des impôts (den franske skattelov), når skyldneren ikke er hjemmehørende eller etableret i Frankrig.

Relevante retsforskrifter

2 Artikel 125 A i den franske skattelov (code général des impôts, herefter »CGI«)
bestemmer:

»I. Med forbehold af bestemmelserne i artikel 119a, stk. 1, og artikel 125 B kan fysiske personer, der oppebærer indtægter i form af renter og enhver form for afkast af statsobligationer, obligationer, andelsbeviser, gældsbeviser og andre tilgodehavender, indskud, sikkerhedsstillelser og kontokuranter, i tilfælde hvor skyldneren er hjemmehørende eller etableret i Frankrig, vælge beskatning i form af en indeholdelse, der fritager indtægter eller afkast, som indeholdelsen finder anvendelse på, fra indkomstbeskatning.

Såfremt der er opkrævet kildeskat af disse indtægter eller afkast, kan denne godskrives i indeholdelsen.

Indeholdelsen foretages af skyldneren eller af den, der er ansvarlig for betalingen. [...]«

3 I henhold til CGI's artikel 125 A, stk. IIIa, udgør satsen for indeholdelsen fra 15% til 60% alt efter det pågældende afkasts beskaffenhed.

4 CGI's artikel 125-0 A bestemmer:

»I Afkast af akkumulerende gældsbeviser eller kontrakter og af lignende investeringer undergives indkomstbeskatning ved kontraktens afvikling.

[...]

II Bestemmelserne i artikel 125 A finder, med undtagelse af stk. IV, tilsvarende anvendelse for det i stk. I nævnte afkast [...]

5 Medmindre de er fritaget for beskatning, udgør indeholdelsen hvad angår disse afkast fra 7,5% til 60% afhængig af kontraktens varighed, jf. CGI's artikel 125-0 A, stk. II.

Den administrative procedure

6 Ved åbningsskrivelse af 30. oktober 2000 meddelte Kommissionen den franske regering, at den anså de omhandlede retsforskrifter for at være i strid med EF-traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser og frie kapitalbevægelser.

Kommissionen opfordrede derfor regeringen til at fremsætte sine bemærkninger inden for en frist på to måneder.

7 I en skrivelse, som Kommissionen modtog den 3. januar 2001, svarede den franske regering, at den anså de omhandlede retsforskrifter for at være berettigede. Endvidere oplyste regeringen, at den var velvilligt indstillet over for en ændring af sin lovgivning med hensyn til indeholdelse med frigørende virkning, dog med forbehold af krav om udpegelse af en skatterepresentant, navnlig for livsforsikringskontrakter.

8 Da Kommissionen ikke fandt disse argumenter overbevisende, fremsendte den en begrundet udtalelse til den franske regering, hvori den opfordrede denne til at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder.

9 Da den franske regering ikke besvarede den begrundede udtalelse, har Kommissionen besluttet at anlægge denne sag.

Realiteten

Parternes anbringender og argumenter

10 Kommissionen har gjort gældende, at det forhold, at retten i medfør af CGI's artikel 125 A til at vælge indeholdelse med frigørende virkning kun gælder, såfremt skyldneren er hjemmehørende eller etableret i Frankrig, udgør en forskelsbehandling af tjenesteydelser, der udbydes af finansielle virksomheder og forsikringsselskaber, som er etableret uden for Frankrig.

11 Ifølge Kommissionen er satsen for indeholdelser med frigørende virkning generelt lavere end marginalindkomstskattesatsen som følge af anvendelsen af den progressive indkomstskatteskala og af familiekvotienten. Den omstændighed, at der ikke består en sådan fordel for tjenesteydere, der er etableret uden for Frankrig, kan afholde modtagere af sådanne tjenesteydelser fra at indgå aftale med disse tjenesteydere, hvilket udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.

12 Den omhandlede lovgivning er tillige til skade for de frie kapitalbevægelser, idet bosiddende i Frankrig, der foretager kapitalanbringelser og investeringer i udenlandske fonde eller virksomheder, aldrig kan drage fordel af en fordelagtigere sats svarende til den

indeholdelsessats, der gælder for samme indtægter, som modtages fra en skyldner, der er hjemmehørende eller etableret i Frankrig.

13 Efter den franske regerings opfattelse er søgsmålet uden grundlag, og Den Franske Republik bør frifindes. Indledningsvis har regeringen gjort gældende, at hvis der er tale om en forskellig skattemæssig behandling, skal denne ses i sin rette sammenhæng, fordi personer, der er bosiddende i Frankrig, i mange tilfælde er underlagt den samme skatteordning, uanset om de har investeret kapital eller har indgået kontrakter i Frankrig eller i udlandet.

14 Endvidere er forskellen mellem satsen for indeholdelser med frigørende virkning og satsen efter indkomstskatteskalaen relativ. Dels er de skattepligtiges gennemsnitlige skattesats på 9%, og hovedparten heraf har således en skattesats, der er mindre eller lig med 15%. Dels er den gennemsnitlige marginalsattesats på ca. 25%.

15 Den særligt lave sats for indeholdelser med frigørende virkning på 7,5% vedrører derimod kun forsikringskontrakter af en varighed på over otte år. Hvad angår kontrakter af kortere varighed er de gældende satser på 15% og 35%, og de nærmer sig således den gennemsnitlige marginalsats efter indkomstskatteskalaen.

16 Indeholdelse med frigørende virkning er desuden forbundet med den ulempe, at den sker ved kilden, dvs. at den skal svares straks. Hvad angår indkomstskatten skal denne først betales i september måned året efter det år, hvor den skattepligtige har haft indtægten, således at betalingsfristen kan udgøre op til 20 måneder, hvilket er mere fordelagtigt.

17 Hovedsagelig med henvisning til dom af 28. januar 1992, Bachmann (sag C-204/90, Sml. I, s. 249), har den franske regering gjort gældende, at selv om indeholdelse med frigørende virkning ikke desto mindre må anses for en skattemæssig fordel i visse tilfælde, er denne fordel begrundet i tvingende almene hensyn, nemlig i nødvendigheden af at sikre skattebetalingen og en effektiv skattekontrol.

18 Således kan myndighederne inden for rammen af de gældende bestemmelser om indeholdelse med frigørende virkning uden vanskelighed udøve skattekontrol hos de i Frankrig hjemmehørende skyldnere eller udbetalende institutioner, som, på grund af investorernes valg af denne ordning, er de umiddelbart ansvarlige for skattebetalingen, og som er undergivet kontrol i stedet for investorerne. Når skyldneren i forbindelse med kapitalafkast har sit hjemsted uden for Frankrig, står skattemyndighederne derimod uden effektive midler til at sikre, at betingelserne for at anvende de eventuelt mere fordelagtige satser for indeholdelser med frigørende virkning på afkastet af en kontrakt er overholdt, navnlig de betingelser, der vedrører den indgåede kontrakts beskaffenhed og den faktiske tidsperiode, hvor opsparingen er bundet. Denne vanskelighed gør sig specielt gældende, når selskabet er etableret i en stat, der har bankhemmelighed, eller hvor lovgivningen begrænser rækkevidden af bestående procedurer for udveksling af oplysninger.

19 Teoretisk set er det muligt, at skattemyndighederne udøver kontrollen hos investor selv og ikke hos skyldneren. Imidlertid findes der kun få midler til at foretage en sammenholdelse af de således afgivne oplysninger, og dette betyder, at man opgiver et enkelt og effektivt system baseret på en samlet forudgående kontrol, der udøves før indeholdelsen ved kilden og uden risiko for omgåelse, til fordel for en efterfølgende, usystematisk og risikofyldt kontrol, der medfører uforholdsmæssigt store omkostninger for skattemyndighederne og skatteyderne i forbindelse med fastsættelse og opkrævning af skatter. Andre løsningsmuligheder vil ikke føre til det ønskede resultat, dvs. en vis administrativ effektivitet og en afbalanceret behandling af skatteyderne.

20 Den franske regering finder således, at uanset om der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser, er denne restriktion begrundet og i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

Domstolens bemærkninger

21 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten og således afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult

forskelsbehandling begrundet i nationalitet (jf. bl.a. dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 75, og af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 21).

22 I den foreliggende sag må det lægges til grund, at den omhandlede indeholdelse med frigørende virkning i visse tilfælde medfører en ikke ubetydelig skattemæssig fordel i forhold til den almindelige indkomstbeskatning. Dette gælder også, selv om fordelene i andre tilfælde er af relativ ringe betydning for den skattepligtige eller opvejes af, at indeholdelse sker ved kilden, mens en almindelig beskatning finder sted på et senere tidspunkt. Desuden finder indeholdelse med frigørende virkning kun anvendelse efter den skattepligtiges eget valg, og dette valg vil den skattepligtige generelt kun foretage, hvis det er til vedkommendes fordel.

23 Da skatteindeholdelse med frigørende virkning ifølge CGI's artikel 125 A, stk. I, er forbeholdt finansielle kontrakter og forsikringskontrakter, hvor skyldneren er hjemmehørende eller etableret i Frankrig, kan dette afholde skattepligtige, der er hjemmehørende i Frankrig, fra at indgå sådanne kontrakter med selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat. Artikel 49 EF er imidlertid til hinder for anvendelse af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. bl.a. dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 23).

24 De omhandlede retsforordninger har tillige en restriktiv virkning for selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, idet de over for sådanne selskaber udgør en hindring for rejsning af kapital fra Frankrig, i det omfang afkast af kontrakter, der indgås med disse selskaber, skattemæssigt behandles mindre fordelagtigt end afkast, der hidrører fra et selskab, der er etableret i Frankrig, således at deres kontrakter bliver mindre attraktive for investorer, der er hjemmehørende i Frankrig, end kontrakter med selskaber, der har hjemsted i denne medlemsstat (jf. de lignende tilfælde i dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 35, og af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 18).

25 Under disse omstændigheder må det fastslås, at de omhandlede retsforordninger udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser i medfør af artikel 49 EF og for de frie kapitalbevægelser i medfør af artikel 56 EF.

26 Herefter er det nødvendigt at tage stilling til, om sådanne restriktioner kan begrundes i de hensyn, som den franske regering har påberåbt sig.

27 Den franske regering har henvist til nødvendigheden af at sikre skattebetalingen og en effektiv skattekontrol. Ganske vist har Domstolen flere gange fastslået, at hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og hensynet til en effektiv skattekontrol kan påberåbes med henblik på at begrunde hindringer i de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. dom af 8.6.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18, og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 39). En generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig kan dog ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 45).

28 For at en restriktiv foranstaltning kan begrundes, skal den overholde proportionalitetsprincippet i den forstand, at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål, og at den ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 41). Når nationale retsforordninger fuldstændig udelukker grænseoverskridende transaktioner fra national behandling, er det særlig vigtigt, at dette princip overholdes.

29 I den foreliggende sag er det ganske vist en forenkling for skattemyndighederne, at skyldnere, der er bosat i Frankrig, direkte foretager indeholdelse ved kilden. I tilfælde af, at skyldnerne har hjemsted i andre medlemsstater, kan det således vise sig at være vanskeligere at kontrollere, om alle betingelserne for anvendelse af en bestemt indeholdelsessats er opfyldt. Imidlertid er der tale om rent administrative ulemper, der, som generaladvokaten har understreget i punkt 29 og 30 i forslaget til afgørelse, ikke er

tilstrækkelige til at begrunde en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser og for de frie kapitalbevægelser som den, de omhandlede retsfor skrifter medfører.

30 Hvad angår spørgsmålet, om der findes mindre restriktive løsninger, har den franske regering anerkendt, at disse praktiske vanskeligheder kan undgås, f.eks. ved, at det fastsættes, at man for at kunne gøre brug af indeholdelse med frigørende virkning frivilligt skal angive kapitalafkast fra selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, en gang om året inden for rammerne af den almindelige selvangivelse. En sådan løsning vil fuldt ud kunne opfylde behovet for kontrol, og af de grunde, som er anført i punkt 31 i generaladvokatens forslag til afgørelse, vil denne ikke være til skade for balancen i den omhandlede skatteordning.

31 For så vidt angår hensynet til en effektiv skattekontrol har Kommissionen med rette henvist til Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som en medlemsstat kan påberåbe sig med henblik på at kontrollere, om der er blevet foretaget betalinger i en anden medlemsstat, eller til at fremskaffe alle de nødvendige oplysninger, når der ved en korrekt indkomstskatteansættelse skal tages hensyn til sådanne betalinger eller oplysninger (jf. Bachmann-dommen, præmis 18, og dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 26 og 28). Medlemsstaterne kan frit anvende direktivets ordninger, når det forekommer dem hensigtsmæssigt.

32 Den franske regerings argument om, at direktivet ikke kan have virkning i de medlemsstater, der har bankhemmelighed, er allerede blevet forkastet af Domstolen i dom af 28. januar 1992 i sagen Kommissionen mod Belgien (sag C-300/90, Sml. I, s. 305, præmis 13). Denne manglende mulighed for at anmode om et samarbejde i medfør af direktivet kan derfor ikke begrunde, at en skattemæssig fordel ikke gælder for indtægter, der oppebæres i disse medlemsstater.

33 Med hensyn til de hindringer for at anvende mulighederne i henhold til direktiv 77/799, som den franske regering har gjort gældende, skal der endelig henvises til redegørelsen for denne argumentation samt generaladvokatens imødegåelse heraf i punkt 34-37 i forslaget til afgørelse.

34 Den franske regering har således ikke godtgjort, at den omhandlede foranstaltning er begrundet. Kommissionens påstand skal derfor tages til følge, og det skal fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 49 EF og 56 EF, idet den fuldstændig udelukker, at satsen for indeholdelser med frigørende virkning kan anvendes på afkast af kapitalanbringelser og kontrakter som omhandlet i artikel 125-0 A og 125 A i code général des impôts, når skyldneren ikke er hjemmehørende eller etableret i Frankrig.

Sagens omkostninger

35 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da denne har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

1) Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 49 EF og 56 EF, idet den fuldstændig udelukker, at satsen for indeholdelser med frigørende virkning kan anvendes på afkast af kapitalanbringelser og kontrakter som omhandlet i artikel 125-0 A og 125 A i code général des impôts, når skyldneren ikke er hjemmehørende eller etableret i Frankrig.

2) Den Franske Republik betaler sagens omkostninger.

Jann

Timmermans

von Bahr

**Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 4. marts 2004.
R. Grass**

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident

1 – Processprog: fransk.