

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
fremsat den 16. oktober 2003¹

1. Ifølge den franske lovgivning om beskatning af fysiske personers indkomst fritages afkast af visse investeringer fra indkomstbeskatning, såfremt den skattepligtige vælger indeholdelse ved kilden, og på betingelse af, at skyldneren er hjemmehørende eller etableret i Frankrig.

2. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i medfør af artikel 226, stk. 2, EF anlagt sag ved Domstolen med påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF ved at opretholde denne lovgivning.

I — Direkte beskatning, fri udveksling af tjenesteydelser og frie kapitalbevægelser

3. Direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, men medlems-

staterne skal udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten², herunder bestemmelserne om fri udveksling af tjenesteydelser og frie kapitalbevægelser.

4. Den første af disse friheder er garanteret ved artikel 49 EF (tidligere EF-traktatens artikel 59) og forudsætter afskaffelse af enhver form for forskelsbehandling af tjenesteydere, der enten er begrundet i disses nationalitet eller i, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvori tjenesteydelsen udføres³. Enhver fiskal foranstaltning, som kan være hindrende for erhvervsdrivende, der er etableret i en anden medlemsstat, eller som kan afholde landets egne statsborgere fra at gøre

2 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 19, af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 58, af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 37.

3 — Dom af 3.12.1974, sag 33/74, Van Binsbergen, Sml. s. 1299, præmis 25, af 18.1.1979, forenede sager 110/78 og 111/78, Van Wesemael m.fl., Sml. s. 35, præmis 27, af 17.12.1981, sag 279/80, Webb, Sml. s. 3305, præmis 14, og af 4.12.1986, sag 205/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755, præmis 25.

1 — Originalsprog: spansk.

brug af tjenesteydelser, som disse erhvervsdrivende udbydere, er således som udgangspunkt i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser⁴.

5. De frie kapitalbevægelser, der har hjemmel i artikel 56 EF (tidligere EF-traktens artikel 73 B), er til hinder for, at en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens borgere fra at foretage investeringer på en anden medlemsstats område⁵, og derfor er fiskale bestemmelser med en sådan virkning forbudt⁶.

4 — I dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, har Domstolen udtalt følgende: »Bestemmelser, hvorefter forsikringselskabet skal være etableret i en medlemsstat som betingelse for, at de forsikrede i denne stat har ret til visse skattefradrag, afskrækker de forsikrede fra at rette henvendelse til forsikringselskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, og udgør dermed en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser i forhold til sådanne selskaber« (præmis 31). I dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, bemærkede Domstolen, at en lovgivning (i den pågældende sag den svenske), der indfører en beskatningsordning for livsforsikringer (kapitalforsikringer), som er forskellig alt efter det sted, hvor forsikringselskabet er etableret, kan afholde forsikringstagere fra at tegne forsikringer i selskaber, der er etableret i udlandet, samt afholde forsikringselskaberne fra at udbyde deres tjenesteydelser på det svenske marked (præmis 24 og 30).

5 — Jf. dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis.

6 — I Verkooyen-dommen bemærkede Domstolen, at det forhold, at fritagelse for indkomstskat for fysiske personer begrænses til udbytter, som udloddes af selskaber, der er etableret på det nationale område, udgør en hindring for kapitalbevægelserne, fordi: 1) en sådan foranstaltning kan afholde medlemsstatens statsborgere fra at investere i selskaber, der er etableret i udlandet, og 2) udgør en hindring for sådanne selskaber ved rejning af kapital fra beskatningsmedlemsstaten, i det omfang udbytte, som selskaberne udlodder, skattemæssigt behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udloddes af et selskab, der er etableret på den pågældende medlemsstats område, således at deres aktier eller anparter bliver mindre attraktive (præmis 34-36). I generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse af 29.1.2002 i sag C-516/99, Schmid, dom af 30.5.2002, Sml. I, s. 4573, nævnte generaladvokaten til det samme resultat for så vidt angik en lovgivning, der for indenlandske kapitalindtægter gav mulighed for at vælge mellem en særlig endelig skat og almindelig indkomstskat med en sats nedsat til halvdelen, mens udenlandske kapitalindtægter var undergivet almindelig indkomstbeskatning uden mulighed for nedsættelse (punkt 39 ff.).

II — De omtvistede fiskale bestemmelser

6. Artikel 125 A, stk. I, i Code général des impôts (den franske skattelov) bestemmer:

»[...] 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, [kan] 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.«

7. Bestemmelsens stk. IIIa fastsætter en sats for indeholdelsen, der varierer fra 15% til 60% alt efter det pågældende finansielle afkasts beskaffenhed, kontraktens varighed, værdipapirernes udstedelsesdato og renteudbetalingsperioden.

8. I henhold til artikel 125-0 A, stk. II, finder denne bestemmelse tilsvarende anvendelse for afkast af akkumulerende gældsbeviser eller kontrakter eller lignende investeringer. I disse tilfælde varierer satsen fra 7,5% til 60%.

III — Den administrative procedure

9. Den 30. oktober 2000 fremsendte Europa-Kommissionen en åbningsskrivelse til de franske myndigheder, hvori den anførte, at Frankrig havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF ved at forbeholde retten til valgfrihed for skattepligtige, som har kapitalafkast fra skyldnere, der er etableret eller hjemmehørende på dens område. Kommissionen gav derfor Frankrig en frist på to måneder til at fremsætte sine eventuelle bemærkninger.

10. Den franske regering besvarede åbningsskrivelsen den 28. december 2000. Da Kommissionen ikke fandt regeringens argumenter overbevisende, fremsatte den den 18. juli 2001 en begrundet udtalelse, hvori den fastholdt sin oprindelige holdning.

IV — Parternes påstande og retsforhandlingerne for Domstolen

11. Den 10. december 2002 anlagde Kommissionen denne sag, hvori den har nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at den omhandlede skatteordning udgør en restriktion for den frie udveksling af tjensteydelser og for de frie kapitalbevægelser i strid med artikel 49 EF og 56 EF, idet den generelt mere fordelagtige sats for indeholdelser med frigørende virkning ikke finder anvendelse på afkast, som personer, der er hjemmehørende i Frankrig, modtager fra en skyldner, der ikke er etableret eller hjemmehørende i Frankrig.

12. Den franske regering har gjort gældende, at ordningen er udformet således, at den forudsætter, at en skyldner (normalt en finansiel virksomhed), der er etableret i indlandet, er forpligtet til inden den 15. i hver måned at overføre de beløb, der i løbet af den foregående måned er blevet fratrukket som indeholdt skat, til statskassen. Regeringen har tilføjet, at den forskellige skattemæssige behandling, som Kommissionen har kritiseret, skal ses i sin rette sammenhæng, idet det forekommer, at satsen for indeholdelser med frigørende virkning er højere end indkomstskattesatsen, og idet det ud fra likviditetsmæssige betragtninger er mere fordelagtigt at lade sig beskatte efterfølgende end at acceptere, at betaleren indeholder skatten ved kilden. Endelig har regeringen anført, at denne begrænsning af retten til valgfrihed er begrundet i hensynet til at sikre skattebetalingen og en effektiv skattekontrol.

V — Traktatbruddet

A — Den forskellige skattemæssige behandling

13. En person, som er indkomstskattepligtig i medfør af lovgivningen om beskatning af fysiske personer, som skattemæssigt er hjemmehørende i Frankrig⁷, og som opnår indtægter eller afkast som nævnt i artikel 125 A og 125-0 A i Code général des impôts, kan enten betale skatten eller vælge indeholdelse, som effektueres af skyldneren, der overfører det indeholdte beløb til statskassen. Denne valgfrihed gælder imidlertid kun, såfremt skyldneren er hjemmehørende eller etableret i Frankrig, eller, hvis dette ikke er tilfældet, såfremt de værdipapirer, som indtægterne hidrører fra, er blevet udstedt i Frankrig⁸.

14. Den forskellige skattemæssige behandling er reel, og på dette punkt er parterne enige. Der er kun valgfrihed, når både de skattepligtige og de personer, der skal betale kapitalafkastet, er hjemmehørende eller etableret i Frankrig⁹. Den franske regering har dog anført, at forskelsbehandlingen er af ubetydeligt omfang, idet den har gjort gældende, at indkomstskatteska-

laen ofte er mere attraktiv for den skattepligtige end indeholdelsessatsen, og at den tidsperiode, der medgår ved afviklingen af skatten i de to tilfælde, gør indkomstbeskatning mere attraktiv.

1. Satsen for indeholdelse og satsen efter skatteskalaen

15. Under den skriftlige forhandling har den franske regering¹⁰ og Kommissionen¹¹ drøftet, om satsen ifølge skatteskalaen eller satsen for indeholdelser med frigørende virkning er den mest fordelagtige. Ingen af parterne har præsenteret en samlet besvarelse heraf, og de er naturligvis ikke nået til enighed. Der er for mange aspekter, der skal tages i betragtning, og de er for forskelligartede¹² til, at det er muligt at give et entydigt og almentgyldigt svar. Det kan dog lægges til grund, som anført af den franske regering¹³, at der altid vil være

10 — Sværskriftets punkt 22 og 23 samt duplikkens punkt 10-14.

11 — Replikkens punkt 3-7.

12 — Investeringsobjektets klassificering, kontraktens varighed, værdipapirernes udstedelsesdato og rentebetalingsperioden for så vidt angår satsen for indeholdelser med frigørende virkning (Code général des impôts, artikel 125 A, stk. IIIa, og artikel 125-0 A, stk. II). Beskatningsgrundlaget og den skattepligtiges familiemæssige situation (ugift, gift, enke/ enkemand, skilt, med eller uden forsørgerpligt for børn [...]) samt andre variable med henblik på fastsættelse af skattesatsen (artikel 193 ff. i samme lov).

13 — I sværskriftet (punkt 22 og 23) er det anført, at 90% af de indkomstskattepligtige er undergivet en effektiv skattesats, der er lavere end eller lig med 15%, idet den gennemsnitlige marginalindkomstskattesats er 25%. Ifølge sagsøgte fører afkast af kapitaliserede kontrakter af mindre end otte års varighed til indeholdelser med frigørende virkning på 15% og på 35%, hvilket nærmer sig marginalskattesatsen. Den franske regerings tese viser, at anvendelse af indeholdelse med frigørende virkning i visse situationer er mere attraktiv end beskatning på grundlag af indkomstskatteskalaen, hvilket regeringen i øvrigt har anerkendt i sværskriftets punkt 24, hvor den anfører, at det, »for så vidt angår skattesatsen kan vise sig at være fordelagtigt« at gøre brug af indeholdelse.

7 — Skattepligtige, der er bosat uden for Frankrig, har ikke mulighed for at benytte den valgfrie ordning, og de skal stadig svare en forholdsmæssigt beregnet skat af deres kapitalafkast. Tilsvarende gælder for sådanne kapitalafkast, hvis de opnås uden for det franske område eller opnås af juridiske personer, der har hjemsted i udlandet (artikel 124 A, stk. 3, i Code général des impôts).

8 — Artikel 41k H i bilag III til Code général des impôts.

9 — Hvis den skattepligtige skattemæssigt er hjemmehørende i udlandet, er indeholdelse obligatorisk. Hvis det derimod er den udbetalende institution, som er etableret uden for det franske område, er indkomstbeskatning obligatorisk.

tilfælde, hvor satsen for indeholdelser med frigørende virkning er mere fordelagtig end skattesatsen. Dertil kommer, at indeholdelse med frigørende virkning ifølge skattesagkyndige generelt er fordelagtig, fordi de skattepligtige indtægter (eller en del heraf) uden denne valgmulighed ville blive indkomstbeskattet med en sats, der reelt er højere end satsen for indeholdelse¹⁴.

16. Med hensyn til den del af kapitalafkastet, der, i medfør af den ene eller den anden ordning, indgår i statskassen, udgør artikel 125 A og 125-0 i Code général des impôts derfor en hindring for de to nævnte grundlæggende friheder, fordi det i visse situationer er mere attraktivt for de skattepligtige at erhverve de finansielle produkter, som indtægterne hidrører fra, hos finansielle institutioner, der er hjemmehørende i Frankrig, end at erhverve dem hos foretagender, der er etableret på andre fællesskabslandes område. For at kunne lægge dette til grund, er det, som anført af Kommissionen¹⁵, endog tilstrækkeligt, at det kun forholder sig sådan i et mindre antal af de tilfælde, der er omfattet af bestemmelserne, idet enhver hindring for en af disse friheder er retsstridig, uanset hvor ringe den er¹⁶.

2. Betalingstidspunktet og dets indvirkning på likviditeten.

17. At skatteindeholdelsen foregår ved, at den person eller enhed, der skal betale afkastet af den skattepligtiges investeringer, fratrækker skatten på det tidspunkt, hvor betalingen sker, hvorimod indkomstskatten opkræves i september måned det følgende år, hvilket i sidstnævnte tilfælde gør det muligt at disponere over likvide midler, som man ikke har adgang til i førstnævnte tilfælde, udgør ikke i sig selv en objektiv skattefordel, der kan opgøres til bestemte beløb.

18. Valget mellem at betale en fast procentdel af kapitalafkastet (svarende til indeholdelsen med frigørende virkning) i dag og at betale et højere beløb i indkomstskat af afkastet om nogle måneder er en subjektiv beslutning, som træffes ud fra kriterier, der er for personlige til, at det er muligt at sige noget generelt om, hvilken løsning der er den mest tilfredsstillende.

19. Selv om sagsøgte måtte have ret i sin vurdering, og selv om det kunne antages, at det ud fra likviditetsmæssige betragtninger er bedre for den skattepligtige at betale indkomstskat end at gøre brug af indeholdelse med frigørende virkning, er der under alle omstændigheder tale om hindringer for de frie kapitalbevægelser og for den frie

14 — Mémento pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1998, punkt 2158.

15 — Jf. replikkens punkt 2.

16 — I dom af 15.2.2000, sag C-34/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 995, præmis 49, og sag C-169/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1049, præmis 46, gav Domstolen denne besvarelse for så vidt angik den franske regerings argumentation i begge sager, en argumentation, hvorefter et generelt socialsikringsbidrag, hvis anvendelse hævdedes at være i strid med fællesskabsretten, kun havde virkning for et begrænset antal af de berørte arbejdstagere, og hvorefter satsen for det omtvistede bidrag var ringe. Domstolen havde allerede i dom af 13.12.1989, sag C-49/89, Corsica Ferries France, Sml. s. 4441, præmis 8, givet udtryk for samme opfattelse.

udveksling af tjenesteydelser, idet Domstolen, som anført af Kommissionen¹⁷, og som indrømmet af franske regering¹⁸, har fastslået, at det forhold, at der findes skattemæssige fordele, ikke kan berettige en skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed¹⁹.

20. For at undgå, at den nævnte retspraksis finder anvendelse, har den sagsøgte medlemsstat anført, at den likviditetsmæssige fordel, der er knyttet til tidsforskydningen i forbindelse med betaling af indkomstskat, er en integrerende del af indeholdelsessystemet, der udgør et sammenhængende hele, således at systemet ikke er omfattet af den nævnte retspraksis' anvendelsesområde. Regeringen har således givet udtryk for, at det er tilsigtet, at indkomstskatten skal betales senere end tidspunktet for skatteindeholdelsen, for herved at kompensere for de ulemper, der rammer dem, der konsekvent er undergivet almindelig indkomstbeskatning, fordi de ikke har nogen valgmulighed.

21. Det er åbenbart, at dette ræsonnement savner grundlag. Tvisten i den foreliggende sag drejer sig ikke om, hvorvidt visse personer er undergivet indeholdelsesreglerne og andre indkomstbeskatning, hvorved de er mere fordelagtigt stillet end de sidstnævnte. Det problem, der er rejst, er et ganske andet, nemlig at visse personer har et valg, som andre ikke har. De skattepligtige, der modtager kapitalafkast fra foretag-

ender, der er etableret i Frankrig, kan vælge mellem en umiddelbar indeholdelse eller betaling af skatten efter et vist antal måneder, mens de personer, der har foretaget investeringer hos virksomheder, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, ikke kan drage fordel af dette alternativ. De likvide midler, som en skattepligtig kan udnytte i en vis periode, fordi vedkommende (frivilligt eller ej) er undergivet almindelig indkomstbeskatning, udgør i et sådant perspektiv en fordel uden sammenhæng med indeholdelsessystemet, der ikke er blevet udformet for at kompensere for en forskellig behandling.

22. Selv om der skulle være tale om en fordel, fjerner denne under alle omstændigheder ikke den hindring, som de omhandlede franske bestemmelser udgør for de friheder, som Kommissionen har gjort gældende i denne sag.

23. Den franske lovgivers beslutning om at opkræve og inddrive indkomstskat i september i det år, der følger efter det år, hvor de beskattede indtægter er erhvervet, har ganske klart intet at gøre med den mulighed for indeholdelse med frigørende virkning, der er fastsat i artikel 125 A og 125-0 i Code général des impôts. Endvidere har bestemmelsen om, at skyldneren skal indeholde skatten ved kilden, ikke til formål at straffe dem, der vælger dette system, i forhold til dem, som er tvunget til at betale indkomstskat uden nogen valgmulighed. Den sagsøgte regering har selv forklaret, at dens mål er at kunne kontrollere de forskellige finansielle produkter, der benyttes til opsparing, og at sikre, at statskassen kan

17 — Replikkens punkt 21.

18 — Duplikkens punkt 16.

19 — Jf. Verkooijen-dommen, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis.

oppebære denne type offentlige indtægter. Den juridiske teori har tilføjet, at det tillige drejer sig om at »anspore opsparerne til at investere deres opsparing i franske værdier snarere end i udenlandske«²⁰.

24. Jeg finder således, at det system, der er indført ved nævnte artikler i Code général des impôts, udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser og for de frie kapitalbevægelser, fordi det afholder franske skatteborgere fra at investere deres opsparing i finansielle produkter, der udbydes af udenlandske foretagender, og fordi det er til hinder for, at disse foretagender udbyder deres produkter i Frankrig, da afkastet af disse produkter som hovedregel er genstand for en mindre gunstig skattemæssig behandling end afkastet af de produkter, som markedsføres af konkurrenter, der er etableret eller hjemmehørende i Frankrig.

B — Almene hensyn, der kan begrunde en forskellig behandling, herunder nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol

25. Ifølge Den Franske Republik er det af Kommissionen kritiserede system indført for at sikre skattebetalingen samt af hensyn til en effektiv skattekontrol. Den Franske Republik har anført, at den franske skatteadministration står uden midler til at sikre, at betingelserne for at kunne anvende

indeholdelse med frigørende virkning overholdes, når skyldneren har sit hjemsted uden for dets område, og særligt når den pågældende er etableret i en medlemsstat, der har bankhemmelighed, eller hvor rækkevidden af procedurerne for udveksling af oplysninger er indskrænket ved lov.

26. I den forbindelse er det ufornuddent at tage hensyn til Bachmann-dommen, hvori Domstolen fastslog, at den i sagen omhandlede skatteordning var begrundet i hensynet til sammenhængen i skattesystemet, men derimod udelukkede, at ordningen kunne være begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol²¹. Faktum er, at fællesskabsretspraksis accepterer hindringer for de grundlæggende friheder, når det drejer sig om at sikre effektiviteten af den virksomhed, som skattemyndighederne udøver²², særligt med henblik på bekæmpelse af skattesvig, i hvilket tilfælde restriktioner for de frie kapitalbevægelser kan finde støtte i artikel 58, stk. 1, litra b), EF (tidligere EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b))²³.

27. Dette tvingende almene hensyn er imidlertid ikke en blankofuldmagt for

21 — Præmis 18-20.

22 — Jf. dom af 20.2.1979, sag 120/78, Rewe Zentral, Sml. s. 649, præmis 8, af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31, af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18, og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 39.

23 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 38 og 39, som viderefører den retstilstand, der blev fastslået i dom af 23.2.1995, forenede sager C-358/93 og C-416/93, Bordessa m.fl., Sml. I, s. 361, præmis 21 og 22, og af 14.12.1995, forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sanz de Lera m.fl., Sml. I, s. 4821, præmis 22.

20 — J. Grosclaude og P. Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, deuxième édition, 1999, s. 167, punkt 230 in fine.

medlemsstaterne til at indskrænke disse friheder. Hensynet skal derimod, som enhver undtagelse til et grundlæggende princip i fællesskabets retsorden, fortolkes restriktivt og anvendes under overholdelse af proportionalitetsprincippet²⁴. Vanskeligheder i forbindelse med skatteforvaltningen og skattekontrollen er således ikke tilstrækkeligt til at tjene som begrundelse for bestemmelser, som indebærer absolutte indskrænkninger af grundlæggende friheder, og som er udstedt uden hensyntagen til, at der findes andre midler, som er mindre effektive, men også mindre restriktive, og som gør det muligt at nå det samme mål²⁵.

Det er kun, når hindringen er nødvendig af hensyn til en effektiv skattekontrol, at den kan være begrundet i henhold til fællesskabsretten.

24 — Jf. præmis 41 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien.

25 — F.eks. har Domstolen — som fandt, at der intet var til hinder for, at de nationale myndigheder afkrævede den berørte part de beviser, som de fandt nødvendige (Bachmann-dommen, præmis 20) — udtalt, at arbejdskraftens frie bevægelighed og den frie udveksling af tjenesteydelser var til hinder for en belgisk indkomstskattebestemmelse, der, med henvisning til at det var vanskeligt at kontrollere oplysninger om, at der var foretaget indbetalinger i andre medlemsstater, kun anerkendte fradraget for livsforsikringspræmier, der var udbetalt i Belgien. Endvidere har Domstolen fastslået, at hensynet til at garantere en effektiv skattekontrol ikke kunne begrunde, at man (i en sag vedrørende den danske lovgivning), for så vidt angik fradrag for driftsomkostninger til deltagelse i faglige kurser, opstillede en generel formodning for manglende fradraget for udgifter til kurser, der blev afholdt på turiststeder i andre medlemsstater, mens der ikke gjaldt en sådan formodning for faglige kurser, der afholdtes på turiststeder i Danmark, idet intet var til hinder for, at de kompetente skattemyndigheder afkrævede den skattepligtige de beviser, som var nødvendige for at kunne afgøre, om det fradrag, der var anmodet om, skulle anerkendes (dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 25 og 26). Domstolen har rettet en lignende kritik mod en fransk ekstraordinær afgift, som ramte virksomheder, der solgte medicinske specialiteter, og hvorefter det kun var tilladt fra afgiftsgrundlaget at fradrage omkostninger til forskning, som var gennemført i Frankrig, fordi denne bestemmelse, som blev begrundet i hensynet til en effektiv skattekontrol, fratog den skattepligtige enhver mulighed for at bevise, at der faktisk var blevet afholdt omkostninger til forskning gennemført i andre medlemsstater (dommen i sagen Baxter m.fl., præmis 19 og 20). Domstolen har kritiseret luxembourgske indkomstskattereliggende bestemmelser, der også fandt anvendelse på selskaber og foreninger, og hvorefter en anmodning om fremførsel af underskud fra en skattepligtig, der havde en filial i staten, men ikke hjemsted dér, kun kunne imødekommes på betingelse af, at den skattepligtige havde ført et regnskab for den udøvede virksomhed, der var i overensstemmelse med de nationale regler, og opbevaret det i den pågældende medlemsstat. Ifølge Domstolen var dette krav uforholdsmæssigt, idet det var tilstrækkeligt at anmode den skattepligtige om med klarhed og præcision at godtgøre, at det underskud, han hævdede at have haft, svarede til det, han faktisk havde haft i Luxembourg (dommen i sagen Futura Participations og Singer, præmis 32 ff.).

28. I overensstemmelse med Domstolens praksis kan et absolut forbud, hvorefter en skattepligtig, der er bosat i Frankrig, og som oppebærer kapitalafkast fra foretagender, der er hjemmehørende eller etableret i udlandet, ikke kan vælge indeholdelse med frigørende virkning, ikke begrundes i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol og heller ikke med henvisning til, at det er vanskeligt at kontrollere, om alle betingelserne for anvendelse af en bestemt skattesats er opfyldt (produktets art, kontraktens varighed, udstedelsesdato, renteudbetalingsperiode). Lige som i dommen i sagen Baxter m.fl.²⁶ kan det ikke på forhånd udelukkes, at den skattepligtige er i stand til at fremlægge relevant dokumentation med henblik på at godtgøre, at alle betingelserne for anvendelse af en bestemt sats for indeholdelse med frigørende virkning er opfyldt, således at den pågældende ikke skal undergives indkomstbeskatning. På denne måde påhviler den byrde, der er forbundet med den nødvendige skattekontrol, ikke den udbetalende institution, men den skattepligtige investor.

26 — Præmis 20.

1. Vanskeligheder i forbindelse med skatteforvaltningen

29. Den franske regering har med rette anført, at ovenstående ræsonnement medfører en ændring i ordningen for indbetalingen af de indeholdte beløb og betyder, at betalingsforpligtelsen over for statskassen overgår fra den finansielle enhed, som skal udrede afkastet, til den skattepligtige, der i egenskab af investor modtager afkastet²⁷. Som tidligere nævnt udgør betalingsformen og betalingsdatoen ikke en del af grundlaget for eller et nødvendigt led i det valgfrie system, der er indført med artikel 125 A og artikel 125-0 A i Code général des impôts. Som generaladvokat Tizzano har fremhævet i en lignende sag, forudsætter en skat med frigørende virkning ikke nødvendigvis en indeholdelse ved kilden, og der er intet til hinder for at indføre opkrævningsmetoder, som f.eks. en erklæring på frivillig basis, der

gør det muligt at lade skatteindeholdelse med frigørende virkning finde anvendelse på kapitalafkast, der betales af udenlandske foretagender²⁸.

27 — Den franske regering har henvist til Safir-dommen og har gjort gældende, at denne forskydning af betalingsforpligtelsen er uforenelig med den frie udveksling af tjenesteydelser, fordi den byrde, der pålægges den skattepligtige, vil kunne afholde denne fra at erhverve finansielle produkter hos virksomheder, der er etableret i udlandet. Det er paradoksalt, at dette argument fremsættes af en regering, der forsvarer en endnu strengere begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser, eftersom den franske regering langt fra stiller sig tilfreds med at fastsætte visse forpligtelser for den skattepligtige med henblik på at kontrollere, at betingelserne for at benytte valgfriheden er opfyldt, men ganske enkelt fratager den skattepligtige enhver valgmulighed, hvilket yderligere forstærker den afskrækkende virkning. De betingelser, der var omhandlet i Safir-sagen, har intet at gøre med en forpligtelse til at give skattemyndighederne visse oplysninger, når den skattepligtige vil opnå en skattefordel. De personer, som havde tegnet en livsforsikring i et selskab, der ikke var etableret i Sverige, skulle overholde betingelser, der var langt mere indgribende (bl.a. betingelser om registrering og angivelse af præmiebetalingen til et centralt organ, regler om genkøb efter et kortere tidsrum, der var mere byrdefulde, samt en forpligtelse til at give oplysninger om den indkomstbeskatning, forsikringselskabet var undergivet, hvis den skattepligtige ønskede fritagelse for eller nedsættelse af skatten på præmiebetalingen). I sidste instans viser dette tilbage til proportionalitetsprincippet: I Safir-sagen ansås foranstaltningerne i den svenske lovgivning for at tilsidesætte dette princip. En forpligtelse for en skattepligtig til at give myndighederne præcise oplysninger for at kunne opnå en skattefordel overskrider derimod ikke de begrænsninger, der følger af proportionalitetsprincippet.

30. De ulemper, som det vil medføre for skatteforvaltningen at erstatte en enkel metode, som er baseret på en forudgående samlet kontrol, der udelukker risiko for bedrageri, med en metode, hvorefter der foretages en efterfølgende og usystematisk kontrol, er ikke tilstrækkelige til at begrunde en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser og for de frie kapitalbevægelser som den, den omtvistede franske lovgivning giver anledning til. Når det er blevet fastslået, at det mål, der forfølges, kan nås med andre midler, udelukker proportionalitetsprincippet, at rent administrative vanskeligheder kan hævdes at være absolutte hensyn, som kan berettige en forskelsbehandling, der, i det omfang den er i strid med ovennævnte friheder, kun kan legitimeres med særdeles tungtvejende argumenter.

31. Den franske regering har anerkendt, at disse ulemper af praktisk karakter kan undgås ved, at det bestemmes, at man for at kunne gøre brug af indeholdelse med frigørende virkning for så vidt angår kapitalafkast fra selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, frivilligt skal angive disse indtægter en gang om året inden for

28 — Forslaget til afgørelse i Schmid-sagen, præmis 47 og 48.

rammerne af den almindelige selvangivelse. Den franske regering har dog tilføjet, at en sådan mekanisme vil bryde balancen i ordningen og likviditetsmæssigt diskriminere de skattepligtige, der har investeret i finansielle produkter, som udbydes af foretagender etableret i Frankrig, idet disse skattepligtige vil være pålagt indeholdelse ved kilden²⁹. Dette argument savner imidlertid grundlag, fordi den tidsforskydning, der — således som den valgfrie ordning for tiden er indrettet — er mellem tidspunktet for, hvornår det indeholdte beløb fratrækkes, og datoen for opkrævning og betaling af indkomstskat, ikke er en del af systemet, men en konsekvens af den måde, systemet forvaltes på. Med andre ord skal de skattepligtige, der ikke har ret til valgfrihed, opfylde deres forpligtelser senere end de øvrige skattepligtige, og dette skyldes ikke, at de skal have kompensation for den større byrde, det er at være undergivet indkomstbeskatning uden valgmulighed, men derimod, at det er et middel til at undgå vanskeligheder i forbindelse med kontrol af betalinger foretaget i udlandet³⁰. Som anført kan sådanne vanskeligheder imidlertid ikke begrunde den beskrevne hindring for de frie kapitalbevægelser og for den frie udveksling af tjenesteydelser.

32. Jeg står uforstående over for Frankrigs opfattelse, når det hævdes³¹, at skattesatsen, inden for rammerne af en selvangivelsesordning, vil være den samme for alle, uanset om man vælger indeholdelse med frigørende virkning eller fortsat er undergivet indkomstbeskatning, således at valgfriheden vil miste sin eksistensberettigelse, fordi alle betaler samme sats på samme

tidspunkt. Dette argument tager hensyn til to konsekvenser, der efter min opfattelse godt kan undgås: For det første behøver selvangivelsen med henblik på indeholdelsen ikke at blive udfærdiget på samme tidspunkt som selvangivelsen med henblik på indkomstbeskatningen, og for det andet forudsætter en sådan samtidighed ikke nødvendigvis, at skatteprocenten skal være den samme i begge tilfælde.

33. Hvis man ser nærmere på bestemmelserne i artikel 125 A og artikel 125-0 A i Code général des impôts og tager hensyn til den opfattelse, der er givet udtryk for i den juridiske litteratur, må man konstatere, at uanset det endelige mål med og begrundelsen for at udelukke valgmuligheden for de skattepligtige, der investerer i udlandet, er resultatet, at det gøres mere attraktivt for en fransk skattepligtig at investere sin opsparing i finansielle produkter, der udbydes af selskaber etableret i Frankrig.

2. Gensidig bistand og mulighederne i henhold til direktiv 77/799/EF³²

34. Domstolen har gentagne gange henvist til mulighederne i henhold til dette direktiv³³, der kan påberåbes af en medlemsstats

29 — Jf. duplikkens punkt 24-26.

30 — Jf. J. Grosclaude og P. Marchessou, op. cit., s. 167, punkt 230.

31 — Duplikkens punkt 27 og 28.

32 — Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, EFT L 336, s. 15.

33 — Senest i dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8174, præmis 49 ff., og af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42 ff.

myndigheder med henblik på fra et andet fællesskabsland at få alle de oplysninger, der er nødvendige for at fastsætte og beregne den indkomstskat, som en skattepligtig skal svare i medfør af den gældende lovgivning³⁴.

35. Den franske regering har dog fremsat tre argumenter til støtte for, at denne retspraksis ikke skal finde anvendelse. Den har for det første gjort gældende, at det omhandlede direktiv og den generelle fællesskabslovgivning om gensidig bistand³⁵ er mindre interessant, når det drejer sig om at få bevis for, at betingelserne for at gøre brug af indeholdelse med frigørende virkning er opfyldt, fordi det forhold, at man punktvis gør brug af efterfølgende bistand, ikke kan erstattes den nuværende mekanisme, hvor der udføres en forudgående systematisk kontrol. Jeg har allerede besva-

ret dette argument i punkt 29 ff., hvortil der henvises.

36. Det andet argument, hvorefter den gensidige bistand er utilstrækkelig i tilfælde af, at medlemsstaten har bankhemmelighed, er uden relevans i forhold til de mål, som Frankrig hævder at forfølge, og det af to grunde. For det første er der i de fællesskabsretlige regler allerede taget højde for, at der findes oplysninger, som ikke kan videregives³⁶, og på trods heraf har Domstolen anerkendt, at sådanne regler kan være et middel til at sikre en effektiv skattekontrol³⁷. For det andet kan den omstændighed, at oplysningerne i visse tilfælde ikke kan kontrolleres, ikke begrunde, at de skattepligtige, der oppebærer kapitalafkast fra foretagender etableret i andre medlemsstater, er helt og aldeles udelukket fra den valgfrihed, der er indført af den franske lovgiver. Som jeg har anført, er der her tale om en uforholdsmæssig konsekvens i forhold til målet med lovgivningen, særligt hvis man tager i betragtning, at der ikke er noget til hinder for, at de franske skattemyndigheder over for en skattepligtig, der vælger indeholdelse med frigørende virkning, stiller krav om fremlæggelse af den dokumentation, der er nødvendig for at afgøre, om betingelserne

34 — Vestergaard-dommen, præmis 26 og 28.

35 — F.eks. Rådets direktiv 76/308/EØF af 15.3.1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med de foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsimportafgifter og told, EFT L 73, s. 18, som efter ændringen ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15.6.2001, EFT L 175, s. 17, nu betegnes »Rådets direktiv 76/308/EØF af 15.3.1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger«, og som bl.a. finder anvendelse på indkomst- og formueskat [artikel 1, stk. 1, og artikel 1, stk. 2, litra g)].

36 — Jf. artikel 8, stk. 1 og 2, i direktiv 77/799 samt artikel 4, stk. 3, litra a) og b), i direktiv 76/308.

37 — Domstolen har særligt i dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, bemærket, at den manglende mulighed for et samarbejde med en anden medlemsstat, fordi den kompetente myndighed i henhold til lovgivning eller administrativ praksis hverken har beføjelse til at udføre undersøgelser eller til at indhente eller anvende oplysninger til statens egne formål, ikke kan begrunde, at man undlader at lade en skattefordel gælde for indtægter, der oppebæres i denne medlemsstat (præmis 13).

for at anvende skatteindeholdelse er opfyldt³⁸.

bedrageri kan ikke begrunde en foranstaltning, der består i at forbyde udøvelsen af en grundlæggende frihed garanteret ved traktaten⁴⁰.

37. Ifølge det tredje og sidste argument, som Den Franske Republik har fremført, forudsætter en stillingtagen til, om indeholdelse kan anvendes på afkast, der hidrører fra en livsforsikring, og eventuelt med hvilken sats, at der tages hensyn til ikke blot beskatningsgrundlaget, men også til betingelserne for at tegne forsikringen, og disse oplysninger er ikke altid tilgængelige for alle medlemsstaternes myndigheder. Med dette argument nøjes den franske regering med, for denne særlige kategori af finansielle produkter, at gentage det argument af generel karakter, der netop er omtalt ovenfor. Eventuelle vanskeligheder i forbindelse med indsamling af de påkrævede oplysninger eller i forbindelse med, at oplysninger ikke kan fremskaffes, der måtte opstå i samarbejdet mellem medlemsstaterne, kan ikke berettige foranstaltninger, som indskrænker grundlæggende friheder, der er fastsat som absolutte og ufravigelige. Her må jeg minde om det meget træffende ordvalg, som generaladvokat Jacobs anvendte i forslaget til afgørelse i Danner-sagen, hvori han opfordrede til iværksættelse af et uomgængeligt samarbejde mellem beskatningsmedlemsstaten og forsikringsinstitutioner i udlandet, af hvilke man må forvente en loyal adfærd, idet de »dog i almindelighed er stabile foretagender med en vis anseelse, og som er underkastet et nøje tilsyn af den stat, hvori de er etableret«³⁹. En formodning eller risiko for

38. Det må konkluderes, at de argumenter, som den franske regering har gjort gældende, efter min opfattelse ikke kan begrunde den af Kommissionen kritiserede franske lovgivning.

39. Herefter finder jeg, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF, idet den fuldstændig udelukker skattepligtige, der modtager afkast af investeringer, som omhandlet i artikel 125 A og 125-0 A i Code général des impôts, fra muligheden for at vælge mellem at betale indkomstskat eller at gøre brug af indeholdelse med frigørende virkning, når skyldneren ikke er hjemmehørende eller etableret i Frankrig.

VI — Sagens omkostninger

40. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, bør det pålægges den sagsøgte medlemsstat at betale sagens omkostninger.

38 — Jf. Bachmann-dommen, præmis 20, dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, sag C-300/90, præmis 13, Danner-dommen, præmis 50, og dommen i sagen Skandia og Ramstedt, præmis 43.

39 — Punkt 74.

40 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, sag C-478/98, præmis 45.

VII — Forslag til afgørelse

41. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at tage Kommissionens påstand til følge og at træffe følgende afgørelse:

- »1) Det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 EF og 56 EF, idet den fuldstændig udelukker skattepligtige, som fra personer eller foretagender, der er etableret i andre medlemsstater, modtager afkast af investeringer, som omhandlet i artikel 125 A og 125-0 A i Code général des impôts, fra muligheden for at vælge mellem at betale indkomstskat eller at anvende indeholdelse med frigørende virkning.

- 2) Den Franske Republik betaler sagens omkostninger.«