

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JEAN MISCHO

föredraget den 13 mars 2003¹

1. Conseil d'État (Frankrike) har, inom ramen för en tvist om bestämmelser i den franska lagstiftningen avseende beskattning av vissa värdeökningar när det skatterättsliga hemvistet flyttas utanför Frankrike, begärt att domstolen skall besvara en tolkningsfråga angående principen om etableringsfrihet som framgår av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

"I. ...

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

'Artikel 167a

I — Tillämpliga bestämmelser

2. I artikel 24 i 1999 års finanslag (nr 98/1266 av den 30 december 1998) (JORF nr 303 av den 31 december 1998, nedan kallad 1999 års finanslag), i den lydelse som gällde vid antagandet av dekret nr 99-590 av den 6 juli 1999 om tillämpning av artikel 24 i 1999 års finanslag beträffande metoder för beskattning av vissa värdeökningar på värdepapper när det skatterättsliga hemvistet flyttas utanför Frankrike (JORF nr 160 av den 13 juli 1999, nedan kallad dekret nr 99-590), föreskrivs följande:

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.

1 — Originalspråk: franska.

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

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.

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

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.

- 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.

2. Skattskyldiga som enligt denna artikel beviljas uppskov med betalning skall inkomma med en deklaration enligt artikel 170.1. Det sammanlagda skatebelopp 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.

Det uppskov med betalningen som föreskrivs i förevarande artikel innebär att preskriptionstiden inte löper så

3. Med förbehåll för vad som anges i punkt 4 skall en skattskyldig som beviljats uppskov med betalning av skatten erlagga 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.⁷

IV. 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.

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

3. 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:

”I. 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 överläts, 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.

slag som realiserats under samma år eller under de fem påföljande åren.

...

Beskattningen av sålunda realiserad vinst villkoras endast av att andelsöverlåtaren, dennes make eller deras anhöriga i uppåstigande 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 överläts till tredje man.

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

4. 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.”

De förluster som realiserats under ett år kan endast dras av mot de vinster av samma

5. 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 avdelning 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 förfarande.”

6. 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.”

7. 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.”

II — Tvisten i målet vid den nationella domstolen

8. Hughes de Lasteyrie du Saillant (nedan kallad de Lasteyrie) lämnade Frankrike den 12 september 1998 för att bosätta sig i Belgien. de Lasteyrie hade vid denna tidpunkt, eller 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 maknadsvärdet på dessa bolagsandelar vid denna tidpunkt var högre än förvärvspriset på desamma, beskattades de Lasteyrie för de latent vinsterna i enlighet med artikel 167 a i CGI och dess tillämpningsbestämmelser.

9. Genom att åberopa att artikel 167 a i CGI är rättsstridig med hänsyn till att den är oförenlig med gemenskapsrätten, yrkade de Lasteyrie vid Conseil d'État att nämnda domstol skulle ogiltigförklara dekret nr 99-590 på grund av maktmissbruk.

10. I första hand ansåg Conseil d'État, till skillnad från vad de Lasteyrie gjort gällande, att dessa bestämmelser varken syftar till eller får till följd att de personer som omfattas av bestämmelserna skall vara underkastade några begränsningar eller

villkor för det faktiska utövandet av rätten till fri rörlighet. Conseil d'État erinrade i andra hand 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 på en annan medlemsstats territorium.

11. Conseil d'État påpekade vidare att skattskyldiga som planerar att flytta sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike omedelbart blir beskattade enligt de förutsättningar som föreskrivs i artikel 167 a i CGI för värdeökningar som ännu inte realiserats och som på grund härav inte kommer att beskattas om nämnda skattskyldiga person behåller sitt hemvist i Frankrike.

12. Conseil d'État påpekade emellertid även att artikel 167 a i CGI innehåller bestämmelser som, i de fall då uppskov med betalningen beviljats, gör det möjligt att förhindra att de skattskyldiga slutligt skall bära en skattebörda som de inte skulle ha underkastats, eller en högre skattebelastning än den som de skulle ha underkastats, om de bibehållit sitt hemvist i Frankrike. I den utsträckning rättigheterna till andel i bolagets vinst fortfarande ingår i de skattskyldigas förmögenhet, kan de skattskyldiga enligt nämnda bestämmelser dessutom komma i åtnjutande av en skattelättnad under fem år, eftersom de till och med denna tidpunkt har möjlighet att ansöka om uppskov med betalningen av skatten.

13. Conseil d'État har även betonat att beviljandet av uppskov med betalningen är villkorat av att de skattskyldiga ställer säkerheter som är tillräckliga för att täcka skattebeloppet. Med hänsyn till det slag av tvingande åtgärd som ett ställande av sådana säkerheter innebär, har Conseil d'État frågat sig om den ifrågavarande lagstiftningen står i strid med gemenskapsrätten.

III — Tolkningsfrågan

14. Conseil d'État anser att omfattningen av gemenskapsbestämmelsernas räckvidd är oklar i förevarande fall och att lösningen av tvisten i målet vid den nationella domstolen fordrar ett beslut på denna punkt. Conseil d'État har därför vilandeförklarat målet och enligt artikel 234 EG begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande avseende följande tolkningsfråga:

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

IV — Bedömning

A — Tillämpligheten av artikel 52 i fördraget

15. Den tyska och nederländska regeringen har gjort gällande att det av beslutet om hänskjutande inte är möjligt att avgöra huruvida de Lasteyrie omfattas av tillämpningsområdet för artikel 52 i fördraget. Dessa regeringar har genom att erinra om att denna bestämmelse avser rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare, hävdad att det inte av beslutet om hänskjutande går att dra slutsatsen att tvisten vid den nationella domstolen rör sådan verksamhet.

16. Den nederländska regeringen har i detta avseende betonat att det inte framgår om sökanden i tvisten vid den nationella domstolen har sådana befogenheter att han kan anses kontrollera det ifrågavarande bolaget eller om han utövar någon sådan typ av verksamhet, till exempel i egenskap av verkställande direktör, i ett sådant bolag. Enligt den tyska regeringen är emellertid inte enbart ett innehav av aktier eller värdepapper liktydigt med en rätt att starta eller utöva verksamhet som egenföretagare i ”etableringslandet”.

17. Enligt dessa två regeringar framgår det inte heller om de Lasteyrie utövar sin eventuella yrkesverksamhet i Frankrike eller i den nya hemviststaten. I beslutet om hänskjutande preciseras inte heller om sökanden vid den nationella domstolen

har flyttat på grund av privata eller yrkesmässiga skäl. Det framgår emellertid av domen i målet Werner² att sökanden vid den nationella domstolen inte omfattas av tillämpningsområdet för fördraget, om han endast flyttar sitt hemvist.

18. Det skall emellertid konstateras att de Lasteyrie i de skriftliga yttranden som han ingivit till domstolen — vilka inte har bestridits vid förhandlingen i domstolen — har förklarat att han flyttade sitt skatterättsliga hemvist till Belgien den 12 september 1998 för att utöva sin yrkesverksamhet där. Det står således klart att frågan, huruvida den utflyttning som utgjort den beskattningsutlösande händelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för fördraget, skall besvaras jakande.

19. Som kommissionen på goda grunder har påpekat framgår det emellertid inte av handlingarna i målet huruvida de Lasteyries är yrkesverksam i Belgien som arbetstagare och därigenom omfattas av artikel 39 EG eller om han inte är arbetstagare och därför omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG. Eftersom den hänskjutande domstolen har hänvisat till principen om etableringsfrihet och det av fast rättspraxis³ framgår att det ankommer på nämnda domstol att bedöma relevansen av den tolkningsfråga som ställts, föreslår jag att frågan skall bedömas ur denna synvinkel.

20. Såsom kommissionen har påpekat skall det i vart fall understrykas att resonemanget som utvecklats beträffande artikel 43 EG kan överföras till artikel 39 EG.

B — Huruvida det föreligger en begränsning av etableringsfriheten

21. Den franska regeringen har inte bestridit förekomsten av begränsningar och har i sina yttranden koncentrerat sig på frågan om dessa begränsningar kan anses vara berättigade. Den danska och den nederländska regeringen har emellertid ansett att det i målet inte är fråga om någon begränsning av etableringsfriheten. Dessa regeringar har till stöd för sin uppfattning anfört följande argument.

22. I sitt första argument har nämnda regeringar i detta avseende understrukit att de ifrågavarande franska bestämmelserna varken direkt eller indirekt medför ett hinder för franska medborgare att fritt etablera sig i en annan medlemsstat och att det inte finns något som tyder på att beskattningen av de ifrågavarande värdeökningarna begränsar möjligheterna för dessa medborgare att fritt etablera sig i en annan medlemsstat.

23. Den danska och nederländska regeringen har tillagt att skatten i vart fall inte nödvändigtvis uttas vid tidpunkten när

2 — Dom av den 26 juni 1993 i mål C-112/91, Werner (REG 1993, s. I-429; svensk specialutgåva, volym XIV, s. 7).

3 — Se till exempel dom av den 16 oktober 1997 i mål C-304/96, Hera (REG 1997, s. I-5685).

hemvistet flyttas. Den skattskyldige kan nämligen undkomma beskattning genom att ställa en säkerhet, vilket är ett krav som i sig inte kan anses hindra franska medborgare från att fritt etablera sig utomlands.

24. Den nederländska regeringen har dessutom preciserat att skatten, i de fall och i den mån som ifrågavarande värdepapper efter fem år inte har varit föremål för överlåtelse, ex officio skall nedsättas till noll. Den nederländska regeringen har härav dragit slutsatsen att den eventuellt restriktiva inverkan som den ifrågavarande skatten skulle kunna ha på etableringsfriheten är alltför slumpartad och indirekt för att den skall kunna anses vara av sådant slag att den utgör en faktisk begränsning av denna frihet.⁴

25. Dessa argument sammanhänger således med två slags överväganden, dels att den ifrågavarande åtgärden inte innebär ett förbud för franska medborgare att utöva sin rätt att röra sig fritt, dels att denna åtgärd endast berör franska medborgare på ett obetydligt sätt.

26. Det skall emellertid understrykas att det förhållandet, att syftet med de omtvistade bestämmelserna inte är att förbjuda en fysisk person att etablera sig i en annan medlemsstat och att dessa bestämmelser inte heller medför ett sådant förbud, inte är av avgörande betydelse för frågan i förevarande mål. Det framgår nämligen av

domstolens rättspraxis att etableringsfriheten kan inskränkas av en nationell åtgärd som inte innebär ett förbud, utan endast är av sådant slag att den kan avskräcka en aktör från att utnyttja denna frihet.⁵

27. Denna princip är självfallet även tillämplig på skatterättsliga bestämmelser. Det är nämligen knappt nödvändigt att erinra om att det av fast rättspraxis framgår att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet skall medlemsstaterna iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.⁶

28. Liksom samtliga intervenienter vill jag slutligen erinra om att ovannämnda överväganden även gäller för de fall då den ifrågavarande nationella åtgärden har vidtagits av ursprungsmedlemsstaten och inte av destinationsmedlemsstaten i vilken aktören önskar utöva den etableringsfrihet som han tillerkänns enligt gemenskapsrätten. Denna tillåter nämligen inte att en medlemsstat hindrar någon av sina medborgare från att fritt etablera sig i en annan medlemsstat.⁷

29. Det skall således utredas huruvida de skatterättsliga bestämmelser som avses i

5 — Som exempel på domstolens fasta rättspraxis se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787).

6 — Som exempel på domstolens fasta rättspraxis, se dom av den 15 januari 2002 i mål C-55/00, Gottardo (REG 2002, s. I-413).

7 — Domstolens dom av den 27 september 1988 i mål C-81/87, Daily Mail (REG 1988, s. 5483; svensk specialutgåva, volym IX, s. 696).

4 — av den 18 juni 1998 i mål C-266/96, Corsica Ferries France (REG 1998, s. I-3949), punkt 31.

beslutet om hänskjutande, vilka förvisso inte förbjuder en arbetstagare att utöva sin rätt att röra sig fritt, likväl är av sådant slag att de innebär en begränsning av utövandet av denna frihet genom att avskräcka arbetstagaren från att etablera sig i en annan medlemsstat.

30. Som såväl sökanden vid den nationella domstolen som kommissionen har redogjort för, skall det emellertid konstateras att nämnda bestämmelser är mycket ofördelaktiga för en skattskyldig som önskar lämna det franska territoriet jämfört med de bestämmelser som gäller för en person som fortsätter att vara bosatt i Frankrike.

31. En skattskyldig som önskar flytta sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike skall sålunda först lämna in en deklaration beträffande de latenta vinster som belöper på dennes värdepappersinnehav, medan en skattskyldig som inte utövar sin rätt att röra sig fritt inte behöver upprätta någon deklaration före tidpunkten för realisationen av en vinst. Denna deklaration skall upprättas inom 30 dagar innan hemvistet flyttas utanför Frankrike.

32. Den skattskyldige som önskar lämna territoriet är dessutom, och framför allt, skyldig att omedelbart betala skatt för nämnda vinster. Den skattskyldige är således enbart på den grunden att han flyttat sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike skyldig att betala skatt på en vinst som ännu inte har realiserats, medan de ifrågasatta vinsterna inte skulle vara beskattningsbara förrän efter den tidpunkt då de realiserats om han hade stannat kvar i Frankrike.

33. Det förefaller alltså odiskutabelt att en sådan ordning drabbar de skattskyldiga som lämnar Frankrike hårdare än dem som stannar i landet och innebär en klar olikabehandling av dem. Som kommissionen på goda grunder påpekat, är det härvid fråga om en begränsning som är karaktäristisk vid "utflyttning" från territoriet.

34. Till skillnad från vad den danska och nederländska regeringen har hävdad, påverkas denna slutsats inte av vilka metoder som används vid beskattningen.

35. Den enda möjligheten för en skattskyldig att undkomma en omedelbar betalningsskyldighet för skatten och således att — förutom skyldigheten att deklarerat — behandlas lika som de skattskyldiga som inte lämnar det franska territoriet är således att erhålla uppskov med betalningen. Ett sådant anstånd beviljas emellertid inte automatiskt, utan fordrar tvärtom att den skattskyldige som önskar etablera sig i en annan medlemsstat vidtar åtgärder och bestrider kostnader.

36. En skattskyldig som önskar etablera sig i en annan medlemsstat är sålunda skyldig att inkomma med en särskild ansökan om uppskov med betalningen vid den tidpunkt då han deklarerar sina latenta vinster. Sökanden i målet vid den nationella domstolen har i detta avseende preciserat att uppskov med betalningen inte kan beviljas om denna tidsfrist inte respekteras. Den skattskyldige skall dessutom utse en före-

trädare i skattefrågor som kan representera honom hos skattemyndigheten. Den skattskyldige har också en skyldighet att varje år inkomma med en uppföljande förteckning över de ifrågavarande latent vinsterna till skattemyndigheten. Det skall påpekas att det rör sig om vinster som antagligen inte är realiserade. Uppfylls inte sistnämnda skyldighet i tid kan detta även medföra att uppskov med betalningen nekas.

37. En skattskyldig som önskar etablera sig i en annan medlemsstat har slutligen, och framför allt, en skyldighet att ställa en säkerhet som är tillräcklig för skattemyndighetens fordran. Eftersom de ifrågavarande värdeökningarna — som sökanden i målet vid den nationella domstolen har understrukit — antagligen ännu inte realiserats, förfogar den berörde skattskyldige inte över ett belopp som motsvarar den skatt som han påförs, och han är således tvungen att, genom att ta andra inkomst-källor i anspråk, ställa de säkerheter som krävs.

38. Härigenom kommer den skattskyldige, genom att till exempel ställa bankgaranti eller säkerhet i fast egendom, oundvikligen att drabbas av kostnader. Det är riktigt att den skattskyldige skulle kunna undvika denna typ av kostnader genom att pantsätta de bolagsandelar som gett upphov till den påförda skatten, vilket också påpekats av den nederländska regeringen. Såväl de Lasteyrie som kommissionen har emellertid, utan att bli motsagda på denna punkt, gjort gällande att denna möjlighet inte gäller för bolagsandelar som inte är börs-noterade, vilket är en långt ifrån ovanlig situation när det gäller betydande andels-innehav i bolag.

39. Kommissionen har härvid, utan att bli motsagd på den punkten, betonat att bolagsandelar godtas som säkerhet till 100 procent av sitt värde, om det rör sig om värdepapper för vilka Banque de France beviljar förskott, och till 60 procent av kursen om det rör sig om andra bolagsandelar som är noterade på en fransk börs. De bolagsandelar som inte är noterade på en fransk börs accepteras däremot inte om det inte finns en bankgaranti som garanterar fullständig betalning av de skatter som skall erläggas.

40. Jag delar kommissionens ståndpunkt, enligt vilken en sådan skillnad i behandling är uppenbart diskriminerande, både från investerarnas synpunkt, vilka sålunda uppmuntras att äga andelar i bolag som är noterade på en fransk börs, och ur nämnda bolags synvinkel, vilka på detta sätt blir mer attraktiva för sådana investerare.

41. Kommissionen har för övrigt påpekat att det är förvånande att Frankrike å ena sidan anser att skatteunderlaget skall beräknas på 100 procent av bolagsandelarnas värde, medan Frankrike å andra sidan anser att beräkningsunderlaget vad gäller ställda säkerheter endast skall vara 60 procent av bolagsandelarnas värde och till och med även 0 procent av värdet.

42. Det skall emellertid understrykas att den begränsning av etableringsfriheten som

nu är i fråga sammanhänger med själva förekomsten av skyldigheten att ställa en säkerhet, vilken inte påverkas av vilka villkor som gäller för denna skyldighet.

43. Även om ett uppskov med betalningen bör anses vara ett mindre betungande alternativ än en omedelbar skyldighet för en skattskyldig som ämnar flytta sitt skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat att betala skatten, är det i vart fall tydligt att denna möjlighet endast ges medelst skyldigheter som inte kan anses vara tillräckligt slumpartade eller försumbara för att de inte skall anses utgöra en begränsning av etableringsfriheten för nämnda skattskyldiga.

44. Av det ovan anförda framgår nämligen att de nämnda skattskyldiga för att erhålla uppskov med betalningen skall bära de kostnader som uppkommer vid uppfyllandet av olika villkor som gäller för att anståndet skall beviljas, det vill säga för förordnandet av en företrädare i skattefrågor, upprättandet av uppföljningsdeklarationer för latent vinst samt eventuella kostnader som uppkommer för ställda bankgarantier eller säkerheter i fast egendom. Nämnda skattskyldiga skall dessutom i vart fall bära den kostnad som med hänsyn till ställda säkerheter uppkommer till följd av flyttningen av den eventuellt icke försumbara delen av sin förmögenhet till skattemyndigheten.

45. Jag anser inte att det förhållandet — att den skattskyldige som omfattas av de ifrågasvarande bestämmelserna ex officio

skall beviljas skattebefrielse efter fem år samt ersättas för kostnader som uppkommit till följd av ställandet av säkerheter, om den skattskyldige inte under tiden har gjort sig av med de bolagsandelar som givit upphov till beskattningen — är tillräckligt för att den restriktiva verkan av de aktuella bestämmelserna skall anses vara undanröjd. Den skattskyldige har nämligen under hela denna tidsperiod varit berövad möjligheten att nyttja den del av sin förmögenhet som ställts som säkerhet. Så är fallet även beträffande de ifrågasvarande bolagsandelarna. I detta särskilda fall, följer begränsningen av den fria rörligheten inte av det förhållandet att det inte är möjligt att överlåta bolagsandelarna, eftersom en överlåtelse av bolagsandelarna även skulle vara skattepliktig om den skattskyldige stannade kvar i Frankrike, utan av det förhållandet att bolagsandelarna inte kan användas för andra ändamål som innehavaren skulle vilja uppfylla, såsom till exempel att använda dem som säkerheter.

46. Det skall slutligen påpekas att enligt kommissionen utgör en sådan beskattningsordning som den som föreskrivs i artikel 167 a i CGI även en begränsning av etableringsfriheten i det avseendet att den hindrar omstruktureringar, ombildningar eller sammanslagningar av det bolag, i vilket den utlandsbosatte skattskyldige är aktieägare. Detta har inte bestridits. Sådana åtgärder innebär nämligen oundgängligen ett tillskott av kapital eller utbyte av bolagsandelar, indragning av tidigare bolagsandelar och nyemissioner av aktier. För de skattskyldiga som har sitt hemvist i Frankrike kan emellertid kapitaltillskott, återköp, inlösen eller indragning av berörda rättigheter i bolaget under vissa förutsättningar bli föremål för uppskov med beskattningen enligt artikel 150-OA i CGI. Ett sådant uppskov med beskattningen är

dock inte möjligt när det skatterättsliga hemvistet har flyttats utomlands. De bolagsandelar för vilka beskattning har uppskjutits vid tidpunkten för flyttning av det skatterättsliga hemvistet blir nämligen omedelbart beskattningsbara enligt artikel 167 a i CGI. Det förefaller som om det enligt denna artikel är uteslutet att förmånen i form av uppskov med beskattningen skulle omfatta fall då överlåtelse av bolagsandelarna sker utomlands.

47. Såsom den franska regeringen har påpekat skall det emellertid noteras att tolkningsfrågan inte omfattar bestämmelserna om beskattning av vinster för vilka uppskov med beskattningen har medgivits.

48. Det skall under alla förhållanden slås fast att enligt de bestämmelser som åsyftas i beslutet om hänskjutande utsätts skattskyldiga, som har ett betydande andelsinnehav och som ämnar flytta sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike, för sådana skillnader i behandling att den etableringsfrihet dessa tillerkänns enligt fördraget begränsas. Det skall således prövas om dessa bestämmelser kan anses vara berättigade och därigenom undgå att omfattas av förbudet som följer av artikel 43 EG.

C — Berättigande av begränsningen

49. Det är ostridigt att artikel 46 EG inte är tillämplig i förevarande mål. När det däremot gäller möjligheterna att rättfärdiga begränsningen av etableringsfriheten med

sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som redan godtagits av domstolen inom skatteområdet, har fyra argument åberopats av de olika intervenienterna.

50. För det första har den danska regeringen understrukit att syftet med den ifrågavarande nationella bestämmelsen är att förhindra att beskattningsunderlaget i den berörda medlemsstaten urholkas, vilket är ett syfte som domstolen i sin dom i målet Safir⁸ godtagit såsom tvingande hänsyn. Det är fråga om att undvika att franska skattskyldiga får en fördel genom skillnaderna mellan skattesystem i andra medlemsstater och skattesystemet i Frankrike.

51. I detta avseende skall det erinras om att det av fast rättspraxis framgår att en minskning av skatteintäkter inte kan anses som tvingande hänsyn till allmänintresset, som kan åberopas för att berättiga olika behandling som i princip strider mot artikel 43 EG.⁹ Ett sådant syfte är nämligen av rent ekonomisk karaktär och kan följaktligen inte utgöra tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁰ Härav följer, såsom den franska regeringen har påpekat, att enbart

8 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897).

9 — Se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 28, av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 51, och av den 8 mars 2001 i mål C-397/98, Metallgesellschaft (REG 2001, s. I-1727), punkt 59.

10 — Se bland annat dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkoijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 48.

den uteblivna intäkten för skatteförvaltningen, på grund av ett byte av skatterättsligt hemvist, inte kan rättfärdiga någon begränsning av den skattskyldiges etableringsfrihet.

tillfälligt skulle flytta sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike enbart i syfte att undgå att betala skatt på vinster som skall erläggas i Frankrike. Det skulle i detta fall inte vara fråga om ett normalt utövande av etableringsfriheten, utan om ett missbruk av denna frihet i syfte att kringgå skattelagstiftningen.

52. För det andra har bekämpandet av skatteflykt och skattekontrollers effektivitet åberopats. Samtliga intervenerande regeringar, med undantag för den portugisiska regeringen, har ansett något av dessa argument utgöra tvingande hänsyn till allmänintresset av sådan art att det rättfärdigar den ifrågavarande begränsningen.

55. Den kritiserade bestämmelsen kan av två skäl rättfärdigas med hänsyn till nödvändigheten av att säkerställa en effektiv skattekontroll. Syftet med bestämmelsen är nämligen dels att förhindra sådana bedrägliga beteenden som beskrivits ovan, dels att säkerställa en effektiv skatteuppbörd. Uppbörden blir nämligen mycket mera betungande och osäker på grund av att den skattskyldige är bosatt utanför Frankrike.

53. Den franska regeringen är den regering som på denna punkt har utvecklat den mest detaljerade argumentationen, och den har förklarat att syftet med den omtvistade bestämmelsen är att förhindra vad som kan benämnas missbruk av rättigheter, det vill säga att en skattskyldig på ett otillbörligt sätt använder sig av de friheter som han tillerkänns enligt gemenskapsrätten. Den franska regeringen har i detta avseende erinrat om att det står medlemsstaterna fritt att fastställa villkoren för beskattning av vinster, särskilt vad gäller skattesatser. Det är således fullständigt legitimt att varje medlemsstat vidtar de åtgärder som är lämpliga för att förhindra att beskattningen av vinster förlorar sin innebörd genom förfaranden som utgör missbruk.

56. Vad kan sägas om dessa argument?

57. Det är ostridigt att det i rättspraxis har bekräftats att nödvändigheten av att säkerställa en effektiv skattekontroll har ansetts utgöra en sådant tvingande hänsyn som rättfärdigar en begränsning.¹¹ Så är även fallet vad gäller bekämpningen av skatteundandragande.¹² Vad gäller frågan om skatteundandragande skall det emellertid understrykas att det, såsom den franska

54. I förevarande mål skulle ett sådant förfarande utgöras av att en skattskyldig person före en överlåtelse av bolagsandelar

11 — Se bland annat dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 31.

12 — Se domarna i de ovannämnda målen ICI och Metallgesellschaft. Se härvid även dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 61, och av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779), punkt 37.

regeringen själv har påpekat, av nämnda rättspraxis framgår att det endast är sådan lagstiftning som särskilt har till syfte att från en skatteförmån utesluta rena sken-transaktioner som sker för att kringgå skattelagstiftningen som kan anses vara berättigad.

58. Det har emellertid inte bestritts att den omtvistade bestämmelsen överskrider denna begränsning. Såsom kommissionen — som i detta sammanhang även hänvisat till domstolens dom i målen *Leur-Bloem*¹³ och *Centros*¹⁴ — på goda grunder påpekat, åsyftas nämligen i den ifrågavarande nationella bestämmelsen allmänt alla situationer i vilka en skattskyldig, som har ett betydande andelsinnehav i ett bolag som bolagsbeskattas enligt fransk rätt, av vilken anledning det än må vara, flyttar sitt skatterättsliga hemvist utanför Frankrike.

59. Som sökanden i tvisten vid den nationella domstolen har förklarat har det sålunda införts en "presumtion för skattebedrägeri som inte kan motbevisas" den skattskyldige. Den omständigheten att den skattskyldige etablerar sig utomlands innebär dock inte i sig att det är fråga om skattebedrägeri,¹⁵ och det åvilar skatteförvaltningen i den berörda medlemsstaten att i varje enskilt fall bevisa att det föreligger en risk för skatteundandragande.

60. Av detta följer att en nationell åtgärd inte såsom i förevarande fall får innebära en presumtion för att det är fråga om ett otillbörligt utövande av den etableringsfrihet som garanteras enligt gemenskapsrätten med mindre än att proportionalitetsprincipen åsidosätts. Däremot kan det föreskrivas en möjlighet för skatteförvaltningen att i varje enskilt fall bevisa den faktiska förekomsten av skatteflykt eller skatteundandragande.

61. Att den ifrågavarande nationella bestämmelsen är oproportionerlig framgår även av den skillnad som görs vid behandlingen av å ena sidan skattskyldiga som stannar kvar utomlands i mer än fem år efter sin utresa från Frankrike och inte säljer sina bolagsandelar och å andra sidan skattskyldiga som stannar kvar utomlands under samma tidsperiod och säljer sina bolagsandelar innan tidsperioden på fem år löpt ut. Trots att båda två lämnar Frankrike för en lika lång tidsperiod, vilket synes visa att deras handlingsätt inte nödvändigtvis motiverats av en önskan att undkomma beskattning, skall nämligen den förstnämnde, till skillnad från den sistnämnde, inte betala någon skatt alls. Som kommissionen har påpekat går det emellertid inte att, med hänsyn till syftet att förhindra konstlade och således tillfälliga utflyttningar, se någon skillnad på den person som säljer sina bolagsandelar efter fem år och den som säljer dem efter fyra, eller till och med efter ett år.

62. Den franska regeringen har emellertid gjort gällande att en överlåtelse av bolagsandelar strax efter avresan från Frankrike utgör ett säkert bevis för att det finns en avsikt att undgå beskattning. Jag delar inte denna uppfattning. En avresa till en annan

13 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95 (REG 1997, s. I-4161).

14 — Dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97 (REG 1999, s. I-1459).

15 — Se domen i det ovan i fotnot 12 nämnda målet X och Y.

medlemsstat i syfte att påbörja en ny yrkesverksamhet kan nämligen komma att medföra betydande kostnader, vilka eventuellt har samband med denna nya verksamhet eller till exempel följer av behovet att skaffa en ny bostad. Det förhållandet att bolagsandelarna överläts strax efter att hemvistet flyttats räcker alltså inte för att bevisa att det föreligger någon avsikt att begå bedrägeri. Ett kriterium avseende ett snabbt återvändande till Frankrike skulle däremot a priori stå mer i överensstämmelse med syftet att förhindra att den skattskyldige undgår beskattning genom att helt enkelt vistas i en annan medlemsstat under en kort tid för att där avyttra sina bolagsandelar.

63. Detta övervägande belyser det andra skälet till min slutsats att de ifrågavarande bestämmelserna är oproportionerliga, det vill säga att det finns åtgärder som innebär mindre restriktiva begränsningar av etableringsfriheten som kan uppfylla det syfte som åberopats angående bekämpningen av tillfällig utflyttning.

64. Vilka åtgärder kan det då vara fråga om? Enligt min mening är det tillräckligt att de nationella myndigheterna föreskriver att den vinst som realiserats av en skattskyldig som efter att ha vistats en relativt kort tidsperiod i en annan medlemsstat, och som efter att ha avyttrat sina bolagsandelar återvänder till Frankrike, skall beskattas. Detta återvändande med kort varsel visar att nämnda vistelse varit tillfällig och gör det just möjligt att — utan att situationen för de skattskyldiga som inte har andra syften än att i god tro utöva sin rätt att fritt etablera sig i en annan medlemsstat påverkas — förhindra det handlingssätt som utpekats av de franska myndigheterna.

Genom att ta ut skatt vid tidpunkten då den skattskyldige återvänder — vilket han antagligen gör strax efter det att bolagsandelarna efter kort vistelse i annan medlemsstat avyttrats — kan medlemsstaten på sätt och vis dra nytta av den fiktiva utflyttningen till en annan medlemsstat genom att behandla den uppkomna realisationsvinsten som om den faktiskt hade uppkommit i Frankrike. Ett sådant förfarande skulle sålunda dessutom göra det möjligt för medlemsstaten att undgå alla svårigheter med skatteuppbörden.

65. Den franska och den nederländska regeringen har emellertid vid sammanträdet vid domstolen gjort gällande att domstolen i punkt 59 i domen i det ovannämnda målet X och Y har fastställt att bestämmelser om ställande av säkerhet eller andra garantier är förenliga med kraven enligt gemenskapsrätten. Det skall emellertid erinras om att domstolen i sin dom i detta mål avsåg bestämmelser i ett annat sammanhang, i vilket det inte var fråga om behovet av att finna en åtgärd som med hänsyn till en skattskyldig persons korta vistelse i en annan medlemsstat och hans återvändande var proportionerlig.

66. Härav följer att det finns åtgärder som består i mindre restriktiva begränsningar av de grundläggande friheterna enligt gemenskapsrätten, vilka gör det möjligt såväl att bekämpa skatteundandragande som att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

67. Vad särskilt gäller det andra av dessa syften, skall följande tilläggas för fullständighetens skull. Som redan konstaterats är villkoren för ställande av säkerheter dis-

kriminierande till nackdel för bolagsandelar som inte är noterade på en fransk börs. Dessa villkor kan inte anses vara berättigade med hänsyn till syftet angående en effektiv skattekontroll. I den ifrågavarande nationella bestämmelsen tas inte heller någon hänsyn till att det finns olika medel som skulle kunna underlätta uppbörden av den skatt som skall erläggas av en skattskyldig som flyttat sitt skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat.

68. Sökanden i målet vid den nationella domstolen har således understrukt att Republiken Frankrike har ingått flera avtal med ett stort antal medlemsstater som syftar till att dubbelbeskattning skall undvikas. Dessa avtal innehåller i allmänhet en klausul om bistånd med indrivning, genom vilken staterna förbinder sig att tillhandahålla ömsesidigt stöd för den skatteindrivning som avses i avtalet.

69. Som domstolen vid ett flertal tillfällen fastställt och som kommissionen erinrat om öppnar dessutom "[r]ådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område ... möjligheter att erhålla nödvändig information som är jämför[bar] med [den] som finns mellan olika skattemyndigheter på nationell nivå".¹⁶

70. Mot bakgrund av det ovan anförda framgår att den ifrågavarande nationella bestämmelsen inte kan anses vara berättigad med hänsyn till bekämpningen av skatteundandragande eller nödvändigheten av att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

71. Den nederländska regeringen har i tredje hand gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen är berättigad med hänsyn till kravet att bevara kongruensen i det franska skattesystemet.

72. Enligt den nederländska regeringen skiljer sig nämligen inte omständigheterna i förevarande mål i något väsentligt hänseende från problemställningen i domen i målet Bachmann.¹⁷ Enligt den nederländska regeringen var det i domen i nämnda mål fråga om ett "undantag från skatteplikt" i form av avdrag för premier, vilket skulle medges mot att utbetalningar vid en senare tidpunkt skulle beskattas. I de fall då den framtida beskattningen av prestationerna inte kunde garanteras, kunde "undantaget från skatteplikt" i form av avdrag från inkomsten för premier inte beviljas. I förevarande fall är det på liknande sätt egentligen fråga om ett tillfälligt undantag från skatteplikt för den värdeökning av förmögenheten som vinsterna medför, eftersom dessa inte beskattas förrän vid den tidpunkt då de realiseras. Denna framtida beskattning kompenserar således det tillfälliga undantaget från skatteplikt. Detta undantag borde följaktligen inte beviljas i de fall då den framtida beskattningen inte längre kan garanteras på grund av att den skattskyldige flyttar sitt skatterättsliga hemvist utomlands.

16 — Se till exempel dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225).

17 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90 (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tilläggsvolymen, s. 31).

73. Det finns flera skäl till att jag inte delar denna ståndpunkt.

74. För det första bortses det enligt denna ståndpunkt från det förhållandet att flytten av den skattskyldiges skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat, som vi redan sett, inte nödvändigtvis innebär att skatteuppbörden äventyras.

75. Det är dessutom tydligt att skillnaden i behandling av personer som bor i landet och personer som (i framtiden) inte kommer att bo i landet inte endast består i ett föregripande av den tidpunkt då en skatt, vilken under alla omständigheter skall betalas, skall erläggas. Eftersom en skattskyldig som lämnar territoriet för en längre tidsperiod än fem år i vart fall inte längre är skyldig att erlägga skatt, kan man nämligen inte anse att det endast är fråga om att han skall betala skatt i förskott.

76. Dessutom tyder även tillämpligheten av de mindre förmånliga bestämmelserna om avdrag för eventuella förluster som föreskrivs i ovan nämnda artikel 167 a I 2 andra stycket i CGI på att det inte endast är fråga om en förskottsbetalning av skatt.

77. Det skall för övrigt påpekas att även om så hade varit fallet, skulle en sådan förskottsbetalning av skatt därmed ändå inte vara berättigad av hänsyn till behovet

att bevara kongruensen i skattesystemet. Domstolen har sålunda i sin dom i målet *Metallgesellschaft*¹⁸ fastställt att bestämmelser, enligt vilka förskottsbetalning av skatt endast föreskrivs för bolag som inte har sitt säte i landet, står i strid med fördraget.

78. Kommissionen har dessutom vid domstolsförhandlingen, utan att bli motsagd på den punkten, gjort gällande att de ifrågavarande bestämmelserna genom sina föreskrifter om beskattning av vinster hos skattskyldiga som inte längre bor i landet, står i strid med kravet på kongruens i skattesystemet, eftersom det i det franska skattesystemet som princip medges — vilket i synnerhet gäller vid tillämpningen av det fransk-belgiska avtalet om undvikande av dubbelbeskattning — att vinster skall beskattas i den skattskyldiges bosättningsstat.

79. Det skall slutligen och framför allt betonas att de franska bestämmelserna om beskattning av vinster inte syftar till att förr eller senare beskatta en förmögenhetsökning. Det finns nämligen särskilda regler om förmögenhetsbeskattning. Som sökanden i målet vid den nationella domstolen har understrukit, är grundregeln vad gäller beskattning av vinster i det franska skattesystemet att skatt skall påföras för realiserade vinster, det vill säga för inkomster, och inte såsom en periodisk beskattning för den eventuella värdeökningen av förmögenheten. Genom att det i den omtvistade bestämmelsen föreskrivs att skatt — i de fall då det gäller skattskyldiga som (i

18 — Se domen i det ovan i fotnot 9 nämnda målet *Metallgesellschaft*.

framtiden) inte kommer att bo i landet — skall tas ut för latent och ännu inte realiserade vinster, utgör den ett undantag från kongruensen i det ifrågavarande skattesystemet och kan således inte anses vara nödvändig för densamma.

80. För det fjärde skall jag behandla den argumentation som framförts av den tyska regeringen, enligt vilken hänsyn skall tas till att den ifrågavarande skatteordningen samtidigt utgör ett system för fördelning av beskattningsrätten mellan ursprungsstaten och bosättningsstaten. Syftet med den ifrågavarande bestämmelsen är att säkerställa att skatt betalas på de vinster som uppkommit fram till och med tidpunkten då den skattskyldige lämnar landet. Rätten för ursprungsstaten att beskatta dessa vinster följer av att vinsterna regelmässigt uppkommit till följd av verksamhet som utövats i ursprungsstaten.

81. Det framgår emellertid av domstolens rättspraxis att även om medlemsstaterna har frihet att fastställa kriterierna för fördelningen av beskattningsbehörigheten kan de vid utövandet av den sålunda fördelade beskattningsrätten inte underlåta att beakta gemenskapsreglerna.¹⁹

82. Det skall emellertid påpekas att fördelningen av medlemsstaternas beskattnings-

rätt inte heller är i fråga i förevarande mål. Föremålet för tvisten rör nämligen inte de franska myndigheternas rätt att bevara beskattningen av vinster genom att förhindra utflyttning som enbart företagits i syfte att undgå beskattning, utan frågan gäller huruvida de åtgärder som vidtagits i detta syfte är förenliga med kraven enligt etableringsfriheten.

83. Denna situation skiljer sig således från den som var i fråga i domen i målet Gilly²⁰, till vilken den tyska regeringen har hänvisat. Frågan i domen i nämnda mål rörde nämligen ett kriterium för fördelningen av beskattningsbehörigheten, vilket för övrigt kunde vara till förmån eller till nackdel för de berörda skattskyldiga, beroende på i vilken situation de befann sig. Förevarande mål rör däremot nationella bestämmelser, vilka inte nödvändigtvis framgår av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och vilka för övrigt genomgående är till nackdel för de skattskyldiga som önskar utöva de rättigheter som de tillerkänns enligt gemenskapsrätten.

84. Det framgår av det ovan anförda att den omtvistade bestämmelsen utgör en begränsning av etableringsfriheten som är oförenlig med artikel 43 EG och som inte kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

¹⁹ — Se dom av den 21 september 1999 i det ovan i fotnot 9 nämnda målet Saint-Gobain ZN, punkterna 57 och 58.

²⁰ — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793).

V — Förslag till avgörande

85. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara frågan från Conseil d'État på följande sätt:

”Artikel 43 EG utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken det för samtliga skattskyldiga som flyttar sitt skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat föreskrivs ett system med omedelbar beskattning för ännu inte realiserade vinster.”