

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremsat den 26. april 2007¹

1. Hovedformålet med denne præjudicielle forelæggelse er at fastslå, om national lovgivning såsom den franske, der foreskriver en afgift på 3% på handelsværdien af fast ejendom (herefter »den omtvistede afgift«), er forenelig med fællesskabsretten, navnlig EF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed og de frie kapitalbevægelser, samt at afklare andre fortolkningsspørgsmål, som opstår i denne forbindelse.

2. Hvad angår udenlandske juridiske personer gør den nationale lovgivning fritagelse for afgiften på 3% betinget af, at der foreligger en overenskomst om administrativt samarbejde eller om ikke-forskelsbehandling på skatteområdet med den medlemsstat, hvori den juridiske person har sin faktiske ledelse². Formålet med den nationale lovgivning er at sikre effektiv skattekontrol og at bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig for så vidt angår formueskat, som opkræves i Frankrig (»impôt de solidarité sur la fortune«).

I — Den relevante lovgivning

A — *Fællesskabslovgivningen*

3. Artikel 1 i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter³ (herefter »direktiv 77/799« eller »direktivet«) bestemmer som følger:

»Almindelige bestemmelser

1. Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler, i overensstemmelse med dette direktiv, alle oplysninger, der gør det muligt

¹ — Originalsprog: engelsk.

² — De relevante bestemmelser benytter termerne »hjemsted« og »hjemsted for den faktiske ledelse«. Det fremgår navnlig af den franske regerings tydeliggørende indlæg, at disse termer kan benyttes som synonyme i den foreliggende sag.

³ — EFT L 336, s. 15.

for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat.

4. Artikel 8 i direktiv 77/799 bestemmer, at:

2. Som indkomst- og formueskatter anses uanset opkrævningsmetoden alle skatter, der pålignes på grundlag af hele indkomsten, hele formuen eller dele af indkomsten eller formuen, herunder skatter på fortjeneste ved afhændelse af løsøre eller fast ejendom, skatter på gager eller lønninger udbetalt af foretagender, samt skatter på formueforøgelse.

3. På nuværende tidspunkt er de i stk. 2 omhandlede skatter især følgende [...] i Frankrig: Impôt sur le revenu, Impôt sur les sociétés, Taxe professionnelle, Taxe foncière sur les propriétés bâties, Taxe foncière sur les propriétés non bâties. [...]

4. Stk. 1 finder også anvendelse på alle skatter af samme eller lignende art, som i fremtiden vil kunne blive opkrævet i tillæg til eller i stedet for de i stk. 3 omhandlede skatter. Medlemsstaternes kompetente myndigheder giver hinanden og Kommissionen meddelelse om tidspunktet for disse skatters ikrafttræden.

[...]«

»Begrænsninger i udvekslingen af oplysninger

1. Dette direktiv forpligter ikke til at foranstalte undersøgelser eller videregive oplysninger, såfremt den stat, der skal afgive oplysningerne, i henhold til egen lovgivning eller administrativ praksis er forhindret i at udføre disse undersøgelser eller i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål.

2. Videregivelse af oplysninger kan nægtes, såfremt en sådan meddelelse vil indebære udbredelse af en erhvervsmæssig, industriel eller faglig hemmelighed eller en kommerciel fremstillingsmetode eller en oplysning, hvis udbredelse ville stride mod almene interesser.

3. En medlemsstats kompetente myndighed kan afslå at videregive oplysninger, når den stat, oplysningerne er bestemt for, af retlige eller faktiske grunde ikke er i stand til at stille tilsvarende oplysninger til rådighed.«

5. Artikel 11 i direktiv 77/799 bestemmer, at:
7. Afgiften skal svares af alle juridiske personer, herunder virksomheder, fonde og foreninger, men virksomheder, hvis aktier handles på regulerede markeder, er fritaget⁴.

»Anvendelse af videregående bestemmelser for bistand

Udførelsen af videregående forpligtelser til at udveksle oplysninger på grundlag af andre retsakter berøres ikke af foranstående bestemmelser.«

8. Afgiften opkræves af fast ejendom, som indehaves pr. 1. januar i et skatteår.

9. Fritagelser for afgiften er fastsat i artikel 990 E i CGI, som bestemmer, at:

B — *National lovgivning*

1. Afgiften på 3% af fast ejendom, som ejes af juridiske personer

6. Artikel 990 D, stk. 1, i Code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) bestemmer, at juridiske personer, som direkte eller ved en mellemmand ejer en eller flere faste ejendomme, der er beliggende i Frankrig, eller som har tinglige rettigheder over sådanne goder, skal betale en årlig afgift på 3% af disse ejendommers eller rettigheders handelsværdi.

»[...] den i artikel 990 D fastsatte skat finder ikke anvendelse på juridiske personer, som har hjemsted i et land eller på et område, der har indgået en overenskomst med Frankrig om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, og som hvert år senest den 15. maj afgiver erklæring til myndigheden på det ved bekendtgørelse i henhold til artikel 990 F fastsatte sted, om

⁴ — Hvad angår sidstnævnte undtagelse jf. artikel 990E, stk. 4, i CGI.

beliggenheden, omfanget og værdien af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr.

1. januar, tillige med navn og adresse på deres medejere pr. samme dato samt antallet af hver af disses aktier eller andele;

(3) Afgiften i henhold til artikel 990 D finder ikke anvendelse på juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig, og andre juridiske personer, som ifølge en overenskomst ikke må pålægges en større skat, såfremt de hvert år på skatte- og afgiftsmyndighedernes opfordring giver meddelelse eller forpligter sig til at give meddelelse til myndighederne, og respekterer denne forpligtelse, om beliggenheden og omfanget af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres aktionærer, parthavere eller andre medlemmer, samt antallet af hver af disses aktier, andele eller andre rettigheder, som de er indehavere af, og dokumentation for deres skattemæssige bopæl [...].«

10. I henhold til artikel 990 E, stk. 1, indrømmes fritagelsen også til juridiske personer, hvis faste ejendom, som er beliggende i Frankrig, repræsenterer mindre end 50% af deres samlede aktiver i Frankrig (dvs. virksomheder, som ikke er såkaldte »sociétés à prépondérance immobilière«)⁵.

2. Formueskat (»impôt de solidarité sur la fortune«)⁶

11. I henhold til sagens dokumenter og den franske regerings indlæg er formålet med den afgift, som pålægges af den nationale lovgivning, at sikre effektiv skattekontrol og at undgå skatteunddragelse og skattesvig for så vidt angår formueskat (»impôt de solidarité sur la fortune«).

12. Domstolen, som tidligere har behandlet begrebet formueskat, har beskrevet det som en direkte beskatning, der på samme måde som indkomstbeskatning opkræves i forhold til den skattepligtiges skatteevne. Domstolen har endvidere anført, at formuebeskatning ofte anses for et supplement til indkomstbeskatning, der navnlig vedrører kapital⁷.

13. De relevante bestemmelser i »impôt de solidarité sur la fortune« (herefter også »formueskat«) er artikel 885 A ff. i CGI. Dette er en årlig skat, som opkræves af fysiske personer, der har skattemæssigt hjemsted i Frankrig (den 1.1. i et år), såfremt deres ejendom har en værdi, der ligger over en vis tærskel (750 000 EUR i 2006). Den

5 — Enhver fast ejendom, som den juridiske person angiver er til dennes egne forretningsformål, bortset fra formål, som vedrører fast ejendom, er ikke omfattet af beregningen af grænsen på 50%.

6 — Jf. i denne henseende, *Mémento pratique Francis Lefebvre*, 2006, s. 989 ff., og *Lamy fiscal*, 2006, bind 2, s. 1255 ff.

7 — Jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 4 ff., og af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 32.

opkræves progressivt på grundlag af en ordning, som finder anvendelse på den del af ejendomsværdien, der ligger over tærskelen.

gældsfordringer, biler, guld og valuta. Fast ejendom skal værdiansættes til markedsværdi, dvs. den pris, til hvilken ejendommen normalt kunne være solgt i begyndelsen af året.

14. Hvad angår afgiftens territoriale anvendelsesområde pålægges den al ejendom, som tilhører de berørte personer, herunder ejendom, som er beliggende i udlandet (medmindre andet fremgår af en beskatningsoverenskomst). Personer, hvis skattemæssige hjemsted er uden for Frankrig (dvs. ikke-hjemmehørende personer), pålægges kun formueskat på deres ejendom, som er beliggende i Frankrig, såfremt værdien af ejendommen i Frankrig overstiger denne tærskel⁸. Her kan en beskatningsoverenskomst igen bestemme andet, navnlig ved at opdele retten til skat mellem de to berørte stater. Endvidere er investeringer fritaget for ikke-hjemmehørende personer, men ikke hvis de vedrører fast ejendom (f.eks. aktier i selskaber, hvis hovedvirksomhed er fast ejendom (»sociétés à prépondérance immobilière«)).

15. Medmindre afgiftsfrihed udtrykkeligt er hjemlet i loven, er al ejendom, som tilhører enkeltpersoner, afgiftspligtig, herunder fast ejendom (grunde, huse, lejligheder), personlige foretagender, obligationer og aktier,

C — *International lovgivning*

16. I artikel 21, stk. 1, i overenskomsten af 1. april 1958 mellem Frankrig og Storbritannien og Irland om undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af regler om myndighedernes gensidige bistand på indkomst- og formueskatteområdet (herafter »overenskomsten«) bestemmes det, at statsborgere, selskaber eller grupper i en af de kontraherende stater ikke har pligt til at svare en anden eller højere skatter i den anden stat, end dem, som pålægges statsborgere, selskaber eller grupper i den sidstnævnte stat.

17. I henhold til artikel 22, stk. 1, i overenskomsten kan de øverste forvaltningsmyndigheder i de to stater, med henblik på en hensigtsmæssig anvendelse af overenskomsten, på anmodning udveksle oplysninger, som skatteloven i de to stater gør det muligt at fremskaffe gennem normal forvaltningspraksis.

⁸ — Jf. f.eks. den nederlandske formueskat, som har en lignende ordning: »Ikke-hjemmehørende er begrænset formueskattepligtige, dvs. blot for den del af deres formue, der befinder sig i Nederlandene«, D.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 21.

18. De to stater har ved skrivelse af den 8. september 1970 udelukket holdingselskaber fra overenskomstens anvendelsesområde, som omhandlet i luxembourgsk ret vedrørende sådanne selskaber (for nærværende loven af 31.7.1929 og lovdekret af 27.12.1937), samt enhver indkomst, som personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, oppebærer fra sådanne selskaber, eller disse personers interesser i sådanne holdingselskaber.

II — De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

19. Société Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (herefter »Elisa«) er et luxembourgsk holdingselskab i henhold til lov af 31. juli 1929 om den skattemæssige behandling af holdingselskaber.

20. I henhold til forelæggelseskendelsen ejer Elisa indirekte fast ejendom på fransk område og er dermed omfattet af bestemmelserne i artikel 990 D i CGI, som lægger afgift på handelsværdien af fast ejendom beliggende i Frankrig, der indehaves af juridiske personer.

21. Det anføres i forelæggelseskendelsen, at Elisa har udfærdiget de i loven fastsatte

afgiftsangivelser, men ikke har betalt de fastsatte afgifter. Den 18. december 1997 blev der udstedt et pålæg til selskabet om betaling af afgifterne, som den 10. juni 1998 blev efterfulgt af et pålæg om inddrivelse. Efter at have fået afvist sin klage, anlagde Elisa sag mod Directeur général des impôts ved tribunal de grande instance med påstand om fritagelse for betaling af de omtvistede afgifter.

22. To domme gik Elisa imod, den første afsagt af tribunal de grande instance, den anden af cour d'appel de Paris, som begge fastslog, at Elisa ikke opfyldte de i artikel 990 E, stk. 2 og 3, i CGI fastsatte betingelser for fritagelse for den omtvistede afgift. Derpå appellerede Elisa afgørelserne til cour de cassation.

23. Ved kendelse af 13. december 2005, som blev modtaget på Domstolens Justitskontor den 19. december 2005, besluttede cour de cassation at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er EF-traktatens artikel 52 ff. og 73 B ff. til hinder for lovforskrifter som dem, der er indeholdt i artikel 990 D ff. i Code général des impôts, hvorefter juridiske personer, hvis hjemsted for den faktiske ledelse er beliggende i Frankrig, kan

opnå fritagelse for betaling af skat af handelsværdien af de faste ejendomme, de er indehavere af i Frankrig, men som hvad angår juridiske personer, hvis hjemsted for deres faktiske ledelse er beliggende i et andet land, selv om dette land er en medlemsstat i Den Europæiske Union, gør denne skattefritagelse betinget af, at der mellem Frankrig og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at de pågældende juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om, at der ikke må udøves forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for juridiske personer, hvis hjemsted for den faktiske ledelse er beliggende i Frankrig?

- 2) Udgør en skat som den i sagen omtvistede en formueskat i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 1 i Rådets direktiv af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter?

art i medfør af en bilateral overenskomst om gensidig bistand på skatteområdet, som udelukker en gruppe af skatteydere såsom de luxembourgske holdingselskaber?

- 4) Forpligter EF-traktatens artikel 52 ff. og 73 B ff. en medlemsstat, der har indgået en overenskomst med et andet land — uanset om dette er medlemsstat i Den Europæiske Union eller ej — som indeholder en klausul om ikke-diskriminering på skatteområdet, til at indrømme en juridisk person, hvis hjemsted for den faktiske ledelse er beliggende på en anden medlemsstats område, de samme fordele som dem, der er fastsat i den nævnte klausul, når den pågældende juridiske person er indehaver af en eller flere faste ejendomme på den første medlemsstats område, og den anden medlemsstat ikke er bundet af en sådan klausul over for den første medlemsstat?»

III — Retsforhandlingerne ved Domstolen

- 3) Er i bekræftende fald de forpligtelser, som er pålagt medlemsstaterne hvad angår den gensidige bistand på skatteområdet ved direktiv af 19. december 1977, til hinder for, at medlemsstaterne henholder sig til forpligtelser af samme

24. Elisa, Kommissionen og den hollandske, franske, græske og italienske regering har afgivet skriftlige indlæg i overensstemmelse med artikel 20 i statutten for Domstolen.

25. Der blev afholdt retsmøde den 24. januar 2007, på hvilket repræsentanter for Elisa samt de befuldmægtigede for den franske, græske og hollandske regering og for Det Forenede Kongeriges regering afgav deres mundtlige indlæg.

IV — Indledende bemærkninger

Rækkefølgen af de præjudicielle spørgsmåls besvarelse

26. For at forstå indholdet og rækkefølgen af de af cour de cassation forelagte spørgsmål kan det være nyttigt at bemærke, at den franske skatteforvaltning og de lavere retsinstanser har fastslået, at betingelserne i henhold til artikel 990 D og E ikke var opfyldt. Det blev i den forbindelse fastslået, at direktiv 77/799 ikke var relevant, navnlig fordi der forelå en aftale om administrativt samarbejde mellem Frankrig og Luxembourg, som udtrykkeligt udelukkede såkaldte 1929-holdingselskaber fra sit anvendelsesområde.

27. På denne baggrund spørger cour de cassation, om traktatens bestemmelser om etableringsretten (artikel 43 EF ff.) og de frie kapitalbevægelser (artikel 56 EF ff.) er til hinder for, at en medlemsstat kan fastholde en afgift på handelsværdien af fast ejendom, fra hvilken juridiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, kan opnå fritagelse, men som hvad angår juri-

diske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat, gør denne skattefritagelse betinget af, at der er indgået en bilateral overenskomst, som indeholder en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller en klausul om ikke-forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, hvorefter ikke-hjemmehørende juridiske personer ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for juridiske personer, hvis hjemsted for den faktiske ledelse er beliggende i Frankrig.

28. Det andet og det tredje spørgsmål har til formål at fastslå, om en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse finder anvendelse i den foreliggende sag. Både direktiv 77/799 og overenskomsten mellem Frankrig og Luxembourg indeholder forskrifter om administrativ bistand.

29. Da den franske regering, med det formål at begrunde den omtvistede afgift, har påberåbt sig, at der ikke findes nogen nødvendig administrativ bistand mellem Frankrig og Luxembourg for så vidt angår 1929-holdingselskaber, finder jeg anledning til at afklare spørgsmålet, hvorvidt et administrativt samarbejdsinstrument finder anvendelse — uanset om det er i form af direktiv 77/799 eller overenskomsten mellem Luxembourg og Frankrig — før det mere generelle spørgsmål om foreneligheden af

den omtvistede afgiftsmekanisme med de grundlæggende friheder besvares. Det andet og det tredje spørgsmål vil derfor blive behandlet før det første spørgsmål.

har den til formål at undgå skattesvig og skatteunddragelse og ikke at beskatte kapital for at øge statens afgiftsprovenu.

V — Det andet spørgsmål

B — Retlig bedømmelse

30. Med sit andet spørgsmål ønsker cour de cassation i det væsentlige oplyst, om den omtvistede afgift er omfattet af direktiv 77/799 som omhandlet i direktivets artikel 1.

33. Med hensyn til baggrunden kan det være nyttigt at understrege, at direktiv 77/799 om gensidig bistand på området for direkte skatter blev vedtaget med det formål at bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig⁹. Det indfører en ordning med styrket samarbejde mellem medlemsstaternes skatteforvaltninger og fremmer udveksling af oplysninger, som kan være relevante for at kunne foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat¹⁰.

A — Parternes væsentligste argumenter

31. I henhold til Elisa, den græske regering og Kommissionen er den omtvistede afgift omfattet af anvendelsesområdet for de afgifter, som er omhandlet i direktiv 77/799.

32. Den franske regering er af den modsatte opfattelse. Den har navnlig gjort gældende, at det ikke nævnes i direktivets artikel 1, stk. 3, at afgiften indgår i de nationale afgifter, som er omfattet af det materielle anvendelsesområde for direktivet. Endvidere opkræves den af juridiske personer og ikke fysiske personer på den faste ejendom, som de ejer. Endelig

34. Ifølge direktivets artikel 1, stk. 1, er det oplysningerne om »indkomst- og formueskat«, som er relevante for udvekslingen af oplysninger, når henses til direktivets formål. Direktivets artikel 1, stk. 2, bestemmer, at som indkomst- og formueskat »anses uanset opkrævningsmetoden, alle skatter, der pålægges på grundlag af hele indkomsten, hele formuen eller dele af indkomsten eller formuen, herunder skatter på fortjeneste

9 — Jf. generaladvokat Albers forslag til afgørelse af 13.1.2000, sag C-420/98, W.N., Sml. 2000 I, s. 2847, punkt 7.

10 — I henhold til Rådets direktiv 2004/106/EF af 16.11.2004 finder direktivet også anvendelse på oplysninger, som vedrører fastsættelse af afgifter på forsikringspræmier.

ved afhændelse af løsøre eller fast ejendom, skatter på gager eller lønninger udbetalt af foretagender, såvel som skatter på formueforøgelse«. På grundlag af anvendelsen af termen »herunder«, kan det konstateres, at listen ikke er udtømmende.

skattemæssigt hjemsted i Frankrig, til at afgive oplysning om identiteten af deres aktionærer og derved fjerne fysiske personers incitament til at gemme sig bag sådanne juridiske personer for at unddrage sig formueskat. Dette betyder, at selve formålet med den omtvistede afgift er formueskattens eksistens (»impôt de solidarité sur la fortune«) og at sikre, at den opkræves korrekt og fuldt ud.

35. Det følger af artikel 1, stk. 4, som bestemmer, at »[s]tk. 1 finder også anvendelse på alle skatter af samme eller lignende art, som i fremtiden vil kunne blive opkrævet i tillæg til eller i stedet for de i stk. 3 omhandlede skatter«, at fortegnelsen i artikel 1, stk. 3, over nationale skatter, som er omfattet af direktivet, heller ikke er udtømmende. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den omtvistede afgift ikke nævnes blandt de franske afgifter i fortegnelsen, men i henhold til den franske regering blev »impôt de solidarité sur la fortune«, som ikke eksisterede på tidspunktet for direktivets vedtagelse, tilføjet senere.

37. Endvidere kan afgiften betragtes som en art engangskompensation for de af den franske stats formueskatteindtægter, som mistes som følge af skatteunddragelse og skattesvig. Selv om hovedformålet med afgiften i henhold til den franske regerings indlæg ikke er at rejse skatteindtægter til staten, men at bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig, kompenserer den franske stat ved at opkræve den omtvistede afgift ikke desto mindre i et vist omfang for tabte formueskatteindtægter og håber derved at fjerne fysiske personers incitament til at bedrive skatteunddragelse og skattesvig.

36. Det skal i denne forbindelse påpeges, at den omtvistede afgift er tæt knyttet til den franske formueskat (»impôt de solidarité sur la fortune«). Den omtvistede afgift blev indført med det formål at bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig for så vidt angår fransk formueskat, der som sådan falder inden for anvendelsesområdet for direktiv 77/799. Formålet med den omtvistede afgift var i henhold til den franske regering at tilskynde juridiske personer, som har ejendomsret til og andre tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig, men som ikke har

38. Det følger heraf, at den omtvistede afgift kan betragtes som et tillæg til den franske formueskat, og det vil være ulogisk at udelukke førstnævnte fra direktivets anvendelsesområde, når sidstnævnte er omfattet heraf.

39. Det kan også tilføjes, at den omtvistede afgift uomtvisteligt opkræves på grundlag af et element af kapital, nemlig fast ejendom. Domstolen har i Halliburton-dommen fastslået, at den for så vidt angår afgifter på fast ejendom har en forholdsvis bred indfaldsvinkel til begrebet beskatning af kapital, når den definerer det materielle anvendelsesområde for direktiv 77/799¹¹.

42. Under disse omstændigheder bør det andet spørgsmål besvares med, at en afgift som den omtvistede er en formueafgift som omhandlet i artikel 1 i direktiv 77/799.

VI — Det tredje spørgsmål

40. Endvidere indebærer princippet om en ensartet fortolkning af fællesskabsretten¹², at navnet på en særlig afgift i henhold til national lov ikke kan betragtes som væsentligt ved vurderingen af, om en særlig afgift er en formueskat som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 1.

41. Endelig følger det af artikel 1, stk. 2, at metoden, hvorefter afgifterne opkræves, ikke er relevant. At den omtvistede afgift opkræves af juridiske personer, er efter min opfattelse derfor ikke et væsentligt punkt.

43. Med sit tredje spørgsmål ønsker cour de cassation i det væsentlige oplyst, om de forpligtelser, som er pålagt medlemsstaterne, hvad angår den gensidige bistand på skatteområdet ved direktiv 77/799 er til hinder for, at medlemsstaterne henholder sig til forpligtelser af samme art i medfør af en bilateral overenskomst om bistand på skatteområdet, som udelukker en gruppe af skatteydere såsom luxembourgiske holdingselskaber.

44. Som besvarelsen af det andet spørgsmål viser, er den omtvistede afgift i den foreliggende sag omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 77/799, som fastsætter harmoniserede procedurer for det administrative samarbejde for så vidt angår korrekt ansæt-

¹¹ — Dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Sml. I, s. 1137, præmis 22. I denne sag fastslog Domstolen, at direktiv 77/799 fandt anvendelse på afgifter, som opkræves ved afhændelse af fast ejendom. En sådan afgift opkræves af erhververen ved erhvervelsen af fast ejendom. Den opkræves ikke på besiddelsen af en sådan ejendom eller af den fortjeneste, som den måtte generere til ejeren.

¹² — Jf. i denne henseende dom af 22.10.1987, sag 314/85, Foto-Frost, Sml. s. 4199, af 17.12.1970, sag 11/70, Internationale Handelsgesellschaft, Sml. s. 1125, og senest dom af 15.9.2005, sag C-495/03, Intermodal Transports, Sml. I, s. 8151.

telse af indkomst- og formueskat mellem alle medlemsstaterne. Direktivets bestemmelser om administrativt samarbejde finder derfor anvendelse.

45. Samtidig foreskriver en bilateral overenskomst mellem Luxembourg og Frankrig administrativ bistand, men udelukker visse kategorier af skattepligtige, nemlig 1929-holdingselskaber, fra sit anvendelsesområde og således fra at drage nytte af klausulen om administrativt samarbejde.

46. I lyset af ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares ud fra en konstatering af, hvilket forhold der består mellem direktiv 77/799, som finder anvendelse i den foreliggende sag, og bestemmelserne i en bilateral overenskomst mellem Luxembourg og Frankrig, som i princippet foreskriver administrativ bistand, men som udelukker visse kategorier af skattepligtige, nemlig 1929-holdingselskaber.

A — Parternes væsentligste argumenter

47. Kommissionen er af den opfattelse, at direktiv 77/799 i henhold til Domstolens faste praksis kan påberåbes af en medlemsstat for at få alle de oplysninger fra de

kompetente myndigheder i en anden medlemsstat, som den mener er nødvendige for at ansætte den nøjagtige indkomstskat, som en skatteyder har pligt til at svare. Da dette direktiv er blevet gennemført i alle medlemsstaterne, findes der et system til udveksling af oplysninger mellem Frankrig og Luxembourg.

48. I henhold til princippet om fællesskabsrettens forrang skal bestemmelserne i direktiv 77/799 anvendes frem for bestemmelserne i en bilateral overenskomst, som er indgået med en anden medlemsstat. I henhold til Domstolens praksis må en medlemsstat ikke tilsidesætte et direktivs krav eller nogen anden bindende fællesskabsretsakt med henvisning til bestemmelserne i en aftale eller overenskomst, som er indgået med en anden stat eller på anden måde.

49. Elisa er af den opfattelse, at forpligtelserne, som pålægges medlemsstaterne ved direktiv 77/799, er til hinder for, at medlemsstaterne henholder sig til forpligtelser af samme art i medfør af en bilateral overenskomst om administrativ bistand på skatteområdet, som udelukker en gruppe af skatteydere såsom luxembourgske holdingselskaber. Direktivet tillader kun, at medlemsstaterne henholder sig til overenskomsten, hvis anvendelse af overenskomsten ikke mindsker virkningen af direktivet.

50. Den franske regering har anført, at forpligtelserne i direktiv 77/799 ikke er til hinder for, at en medlemsstat kan indgå en overenskomst på samme område, som udelukker en vis kategori af skattepligtige, såsom 1929-holdingselskaber, fra sit anvendelsesområde. Til støtte for dette synspunkt henviser den franske regering navnlig til, at Luxembourg, i overensstemmelse med artikel 8 i direktiv 77/799, sammenholdt med lovbestemmelserne i Luxembourg, har ret til at afvise anmodninger om oplysninger fra andre skattemyndigheder for så vidt angår oplysninger, som ville være nødvendige for beskatningen af 1929-holdingselskaber. Hverken direktiv 77/799 eller overenskomsten mellem Frankrig og Luxembourg kan derfor forpligte de luxembourgske myndigheder til at give oplysninger om 1929-holdingselskaber til andre medlemsstater. Den franske regering er derfor berettiget til ikke at indrømme sådanne selskaber en fritagelse, som er betinget af, at der foreligger en overenskomst om administrativt samarbejde, da de luxembourgske love berøver direktiv 77/799 dets virkning for så vidt angår 1929-holdingselskaber.

skal således have fuld virkning og fortolkes og anvendes på en ensartet måde i hele Fællesskabet¹³.

52. Artikel 11 i direktiv 77/799 fastsætter udtrykkelige bestemmelser om forholdet mellem direktivet og andre retlige instrumenter, som indeholder »videregående forpligtelser til at udveksle oplysninger«. I henhold til en sådan bestemmelse er formålet med fællesskabslovgivningen at præcisere den retlige virkning af bilaterale overenskomster, som medlemsstaterne har indgået, eller som de vil indgå, inden for samme område som direktivet. Dette er især vigtigt, fordi direktivet er et tillæg til et allerede eksisterende netværk af bilaterale (og multilaterale) overenskomster, som foreskriver administrativt samarbejde på skatteområdet¹⁴, og formålet med direktivet er ikke at begrænse eksisterende gensidige bistandsfor-

B — Retlig bedømmelse

51. Direktiv 77/799 er en fællesskabsretsakt, som sikrer, at der består en minimumsharmonisering af administrativ bistand og samarbejde mellem medlemsstaterne. Det

13 — Jf. i denne henseende bl.a. Foto-Frost-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, Internationale Handelsgesellschaft-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, og senest Intermodal Transports-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12.

14 — Jf. navnlig tredje betragtning til direktiv 77/799, som anfører, at »samarbejdet mellem myndighederne på grundlag af bilaterale aftaler er ligeledes ude af stand til at imødegå de nye former for skatteunddragelse og skattesvig, som i stadig højere grad antager multinational karakter«. Behovet for direktivet opstod som følge af, at ikke alle bilaterale forhold mellem alle medlemsstaterne var og er dækket af bilaterale overenskomster om administrativt samarbejde. Forpligtelsernes omfang og styrke for så vidt angår det administrative samarbejde adskiller sig sandsynligvis også fra den ene bilaterale aftale til den anden.

pligtelser eller -muligheder, men at skabe sådanne forpligtelser og muligheder¹⁵.

tige, nemlig 1929-holdingselskaber, kan derfor ikke finde anvendelse i den foreliggende sag.

53. I denne henseende sikrer en bestemmelse som direktivets artikel 11, at medlemsstaterne kan opretholde eller indgå navnlig bilaterale aftaler, som har samme formål som direktivet og derfor opretholder eller etablerer en form for samarbejde, der går ud over det, som direktivet fastsætter. I lyset af princippet om effektiv virkning og ensartet anvendelse af de fællesskabsretlige regler følger det af direktivets artikel 11, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst kun kan finde anvendelse, såfremt den indeholder mere vidtgående forpligtelser til at udveksle oplysninger end dem, som er fastsat i direktivet.

54. I denne forbindelse kan det ikke med rette gøres gældende, at en bestemmelse, fra hvilken en vis kategori af skattepligtige er fritaget, i den foreliggende sag 1929-holdingselskaber, kan betragtes, i hvert fald for så vidt angår de udelukkede skattepligtige, som en videregående forpligtelse i forhold til direktivets bestemmelser, hvis anvendelsesområde ikke omfatter lignende udelukkelser. Bestemmelserne i en bilateral overenskomst mellem Luxembourg og Frankrig, som i princippet foreskriver administrativ bistand, men udelukker visse kategorier af skatteplig-

55. Den omstændighed, at medlemsstaterne kun kan henholde sig til overenskomsten, for så vidt som den ikke på nogen måde begrænser anvendelsen af direktiv 77/799, herunder anvendelsen på 1929-holdingselskaber, bekræftes af Domstolens praksis, hvorefter medlemsstaterne ikke kan påberåbe sig en dobbeltbeskatningsoverenskomst med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler dem i henhold til traktaten¹⁶. Det vil derfor ikke være muligt f.eks. at udelukke visse skattepligtige fra direktivets anvendelsesområde ved at anvende en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst.

56. Det følger af ovenstående, at det tredje spørgsmål bør besvares med, at forpligtelserne, som i medfør af direktiv 77/799 pålægges medlemsstaterne vedrørende gensidig bistand på skatteområdet, kun er til hinder for, at medlemsstaterne henholder sig til forpligtelser af samme art, som udelukker en kategori af skattepligtige, såsom luxembourgske 1929-holdingselskaber, i medfør af en bilateral overenskomst om administrativ bistand på skatteområdet, i det omfang at anvendelsen af en bilateral overenskomst hindrer anvendelse af direktivet på disse skattepligtige.

15 — Jf. B. Terra/P. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, 2005, s. 681.

16 — Dom af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkvit, Sml. I, s. 11949, præmis 53.

VII — Det første spørgsmål

57. Med sit første spørgsmål ønsker cour de cassation i det væsentlige oplyst, om traktatens bestemmelser vedrørende etableringsretten (artikel 43 EF ff.) og den frie bevægelighed for kapital (artikel 56 EF ff.) er til hinder for, at en medlemsstat fastholder en afgift på handelsværdien af fast ejendom, fra hvilken juridiske personer, som har deres hjemsted i Frankrig, er fritaget, mens fritagelsen af juridiske personer, som har deres hjemsted i en anden medlemsstat, er betinget af, at der er indgået en bilateral overenskomst, som indeholder en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse eller en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet på skatte- og afgiftsområdet, hvilket betyder, at selskaber, som har deres hjemsted i en anden medlemsstat end Frankrig, ikke kan undergives en hårdere beskatning, end den, der gælder for juridiske personer, som har deres hjemsted i Frankrig.

A — Parternes væsentligste argumenter

58. I henhold til den franske, græske og italienske regering og til Det Forenede Kongeriges regering skal artikel 43 EF og 56 EF fortolkes således, at de ikke er til hinder for en lovgivning som den berørte franske lovgivning.

59. Kommissionen og Elisa er af den modsatte opfattelse. Navnlig Kommissionen er af den opfattelse, at kun bestemmelser, som vedrører den frie bevægelighed for kapital (artikel 56 EF ff.), er relevante i den foreliggende sag. Den har gjort gældende, at artikel 56 EF er til hinder for national lovgivning såsom artikel 990 D og 990 E i CGI. Elisa er af den opfattelse, at både artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for national lovgivning såsom artikel 990 D og 990 E i CGI.

B — Hvilken eller hvilke grundlæggende friheder er berørt?

60. Indledningsvis skal det bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, har de pligt til at udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten¹⁷, herunder bestemmelserne om principperne om etableringsfrihed og kapitalens frie bevægelighed.

61. Spørgsmålene, som den forelæggende ret har stillet i den foreliggende sag, vedrører

17 — Jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 14, af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 36, og af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 15.

både etableringsfriheden (artikel 43 EF) og de frie kapitalbevægelser (artikel 56 EF ff.). I sit skriftlige indlæg har Kommissionen bestridt denne fremgangsmåde og rejst spørgsmålet, hvorvidt etableringsfriheden reelt er relevant for den foreliggende sag. Den italienske regering støtter Kommissionen i dette synspunkt. Følgelig er det i lyset af sagens faktiske omstændigheder nødvendigt at undersøge, om Elisa kan påberåbe sig reglerne, som regulerer etableringsretten og/eller reglerne, som regulerer de frie kapitalbevægelser.

62. Den ret til fri etablering, som tilkommer medlemsstaternes statsborgere i henhold til traktatens artikel 43, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, der i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til traktatens artikel 48 en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur¹⁸.

63. Ifølge Domstolens praksis er begrebet etablering i traktatens forstand et meget vidt begreb, som for en fællesskabsstatsborger indebærer, at han på stabil og vedvarende måde kan deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og drage fordel deraf, hvorved der sker en begunstiggelse af det økonomiske og sociale samarbejde inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed¹⁹. For at bestemmelserne om etableringsretten finder anvendelse, er det imidlertid i princippet nødvendigt, at der er sikret en varig tilstedeværelse i værtsmedlemsstaten, og såfremt der foreligger erhvervelse og besiddelse af fast ejendom, at denne anvendes aktivt²⁰.

64. Det fremgår, at Elisa, som et holdingselskab, ikke har anden erhvervsmæssig virksomhed end at indehave ejendomsrettigheder over fast ejendom i Frankrig, men den forelæggende rets redegørelse og oplysningerne, som parterne har fremlagt for Domstolen, er ikke helt entydige på dette punkt.

65. Det skal under alle omstændigheder bemærkes, at Domstolen hidtil udelukkende har vurderet ordningerne om erhvervelse og/

18 — Jf. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 34, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 30, og Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 17.

19 — Jf. Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis.

20 — Jf. Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis.

eller udnyttelse af fast ejendom i forhold til de frie kapitalbevægelser, selv når den forelæggende ret som f.eks. i Konle-dommen²¹, Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen²² og Festersen-dommen²³ også havde henvist til etableringsfriheden²⁴.

66. I denne sammenhæng har Domstolen fastslået, at retten til at erhverve, udnytte og afhænde fast ejendom på en anden medlemsstats område er et nødvendigt supplement til etableringsfriheden²⁵.

67. Kapitalbevægelser omfatter de transaktioner, hvorved valutaudlændinge foretager investeringer i fast ejendom på en medlemsstats område, således som det fremgår af nomenklaturen for kapitalbevægelser omhandlet i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (denne artikel blev ophævet ved Amsterdam-traktaten)²⁶, og denne nomenklatur bevarer sin vejle-

dende værdi for definitionen af begrebet kapitalbevægelser²⁷.

68. Såvel ejerskabet til den faste ejendom som udnyttelsen heraf er derfor omfattet af de frie kapitalbevægelser. Det er ubestridt, at Elisa, som har hjemsted i Luxembourg, er ejer af en sådan ejendom i Frankrig. Den foreliggende sag er derfor omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, og Elisa kan under alle omstændigheder påberåbe sig disse bestemmelser i den foreliggende sag.

69. Endvidere har den berørte bestemmelse, som det vil blive forklaret nedenfor, netop til formål at undgå skatteunddragelse og skattesvig fra fysiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, hvor de normalt vil skulle svare formueskat af fast ejendom i Frankrig, hvis de ejer en sådan ejendom i deres eget navn som fysiske personer. Den omtvistede afgift sigter derfor navnlig på grænseoverskridende investeringer i fast ejendom, som ikke nødvendigvis omfatter en etablering på fransk område. Det er således den grænseoverskridende karakter

21 — Dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Konle, Sml. I, s. 3099, præmis 39 ff.

22 — Nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 16 ff.

23 — Dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Sml. I, s. 1129, præmis 20 ff.

24 — Den ældre Fearon-dom udgør en undtagelse til denne fremgangsmåde (dom af 6.11.1984, sag 182/83, Sml. s. 3677). De faktiske omstændigheder, der lå til grund for denne dom, havde imidlertid en klar tilknytning til etableringsfriheden.

25 — Jf. Konle-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 22, og dom af 5.3.2002, forenede sager C-515/99, C-519/99 — C-524/99 og C-526/99 — C-540/99, Reisch m.fl., Sml. I, s. 2157, præmis 29 og 30.

26 — EFT L 178, s. 5.

27 — Jf. senest Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, og Festersen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 23.

af investeringen, som kan blive berørt af den nationale lovgivning. De restriktive virkninger for etableringsfriheden er kun en uundgåelig konsekvens af hindringen for kapitalens frie bevægelighed²⁸.

forenelig med princippet om kapitalens frie bevægelighed, kan det være nyttigt at erindre sig kendetegnene ved denne grundlæggende frihed, som måske er den mindst kendte af de grundlæggende friheder i henhold til EF-traktaten.

70. Jeg er derfor af den opfattelse, at kapitalens frie bevægelighed bør være det afgørende kriterium for vurderingen af den foreliggende sag.

71. For det tilfælde, at den forelæggende ret under hensyn til sagens omstændigheder måtte komme til det resultat, at bestemmelserne om etableringsfrihed også finder anvendelse, skal det under alle omstændigheder erindres, at de følgende overvejelser, navnlig med hensyn til undersøgelsen af forholdsmæssigheden, også gælder med hensyn til etableringsfriheden²⁹.

C — Princippet om kapitalens frie bevægelighed

72. Før det fastslås, om en national lovgivning, såsom den berørte lovgivning, er

73. Indledningsvis skal det bemærkes, at formuleringen af kapitalens frie bevægelighed adskiller sig fra formuleringen af de øvrige grundlæggende friheder, og at der kan rejses spørgsmål om, hvorvidt denne formulering har praktiske konsekvenser.

74. Mens artikel 56 EF indeholder et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelserne, fastslår artikel 58, stk. 1, litra a), EF, at dette forbud ikke berører medlemsstaternes ret til at anvende relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonder mellem skatteydere afhængigt af, hvor de har deres bopæl, eller hvor de investerer deres kapital. Denne ret begrænses dog i sig selv af artikel 58, stk. 3, EF, som bestemmer, at den sondering, som medlemsstater gør mellem skatteydere for så vidt angår deres bopæl, eller hvor deres kapital er investeret, ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital³⁰.

28 — Jf. analogt dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidum Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 49, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 33.

29 — Jf. generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse i Festersen-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 23, punkt 30.

30 — I forbindelse med direkte beskatning er disse principper blevet gentaget i bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 28, og Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 31.

75. Domstolen behandlede første gang spørgsmålet om medlemsstaternes beføjelse til at lovgive på området direkte beskatning i lyset af princippet om kapitalens frie bevægelighed i henhold til artikel 56 EF og 58 EF i Manninen-dommen³¹. Et af de vigtigste principper, som Domstolen fastslog i denne dom, var, at national skattelovgivning, som sonderer mellem skatteydere afhængigt af, hvor deres kapital er investeret, kun kan anses for forenelige med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i tvingende almene hensyn, herunder hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen eller effektiv skattekontrol³².

76. Herudover må den forskellige behandling af juridiske personer, som har deres hjemsted i Frankrig, og juridiske personer, som har deres hjemsted i andre medlemsstater, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges med den omhandlede lovgivning³³.

77. Det fremgår af ovenstående, at begrebet »restriktioner« for kapitalbevægelser for så vidt svarer til den definition af »restriktioner«, som Domstolen har udviklet med hensyn til andre grundlæggende friheder. Enhver foranstaltning, der gør overførsel af kapital mellem landene mindre effektiv eller attraktiv og dermed kan afholde en investor fra at foretage en sådan overførsel, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne³⁴.

78. Selv om artikel 56, stk. 1, EF ikke indeholder et forbud mod forskelsbehandling, og et sådant forbud højst kan udledes indirekte af artikel 58, stk. 3, EF³⁵, omfatter kapitalens frie bevægelighed også et forbud mod forskelsbehandling, i lighed med alle de grundlæggende friheder. Dette indebærer et forbud mod forskelsbehandling af aktører på de finansielle markeder på grundlag af deres nationalitet, hjemsted, eller hvor deres kapital er investeret, såfremt en sådan forskelsbehandling ikke er objektivt begrundet.

D — Den retlige bedømmelse af den omtvistede afgift

79. For at kunne besvare det første spørgsmål, følger det af ovenstående, at det indled-

31 — I dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43-45, havde Domstolen allerede givet nogle anvisninger for så vidt angår betydningen af disse bestemmelser, men disse anvisninger vedrørte deres umiddelbare forgænger (artikel 67 EF).

32 — Jf. i denne henseende Verkooijen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 43, Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 29, og Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 32.

33 — Jf. i denne henseende Verkooijen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 43, Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 29, og Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 32.

34 — Jf. i denne henseende generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse af 14.7.2005, sag C-265/04, Bouanich, Sml. 2006 I, s. 923, punkt 30.

35 — Jf. i denne henseende generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i Bouanich-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 34, punkt 31.

ningsvis er nødvendigt at undersøge, om det omtvistede franske afgiftssystem udgør en restriktion for kapitalbevægelserne.

80. I henhold til den omtvistede lovgivning er det indehavelsen af ejendomsrettigheder eller visse andre tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig den 1. januar i et år, der ligger til grund for forpligtelsen til at betale afgiften.

81. Juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig (herefter også benævnt »hjemmehørende«), er fritaget fra den omtvistede afgift. Juridiske personer, hvis faktiske ledelse ikke har hjemsted i Frankrig (herefter også benævnt »ikke-hjemmehørende«), ligestilles med hjemmehørende juridiske personer, hvis de i medfør af en overenskomst ikke kan pålægges en tungere skattebyrde. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at denne betingelse henviser til en situation, hvor Frankrig har indgået en overenskomst med det land, hvor den ikke-hjemmehørendes faktiske ledelse har sit hjemsted, som indeholder en klausul om ikke-forskelsbehandling med hensyn til skattemæssige spørgsmål. Hjemmehørende juridiske personer og ligestillede ikke-hjemmehørende juridiske personer er fritaget herfor, såfremt de opfylder visse forpligtelser om at fremsende angivelser til skattemyndighederne. De har navnlig pligt til hvert år at

give meddelelse om, eller at påtage sig og overholde forpligtelsen til på skattemyndighedernes anmodning at fremsende oplysning om, beliggenheden og omfanget af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres aktionærer, partnere eller andre medejere samt antallet af hver af disses aktier eller andre rettigheder samt bevis for deres skattemæssige bopæl.

82. Endvidere kan ikke-hjemmehørende juridiske personer fritages, hvis de opfylder den betingelse, at det land eller det område, hvori de har hjemsted, har indgået en overenskomst med Frankrig om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse. Disse juridiske personer skal hvert år, senest den 15. maj, fremsende en erklæring med oplysning om beliggenheden, omfanget og værdien af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres medejere pr. samme dato og hver af disses aktier.

83. Det følger af ovenstående, at en hjemmehørende juridisk person i princippet er fritaget for afgiften, men at en ikke-hjemmehørende juridisk persons hjemsted for den faktiske ledelse skal være i et land, som har indgået en overenskomst med Frankrig, og som indeholder en klausul om ikke-forskelsbehandling med hensyn til skattespørgsmål eller en overenskomst, som indeholder en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse. Dette udgør en forskelsbehandling af juridiske personer, som er pligtige at svare den omtvistede afgift, afhængig af beliggenheden af deres faktiske ledelse.

84. Samtidig har den omtvistede afgiftsordning den virkning, at den gør det mindre attraktivt for ikke-hjemmehørende juridiske personer at investere i fast ejendom i Frankrig. Hvis en ikke-hjemmehørende juridisk person har hjemsted for den faktiske ledelse i en medlemsstat, som ikke har indgået en overenskomst med Frankrig, der indeholder en klausul om ikke-forskelsbehandling med hensyn til skattespørgsmål eller en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, kan den faste ejendom, som indehaves direkte eller indirekte af en ikke-hjemmehørende juridisk person i Frankrig, pålægges den omtvistede afgift. Dette gælder også for juridiske personer, som er udelukket fra anvendelsesområdet for sådanne klausuler, således som det er tilfældet med 1929-holdingselskaber, som er udelukket fra anvendelsesområdet for overenskomsten mellem Frankrig og Luxembourg.

85. Den omtvistede afgift udgør derfor en restriktion for kapitalens frie bevægelighed, som, i princippet, er forbudt i medfør af artikel 56 EF.

E — Er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende objektivt sammenlignelig?

86. Som nævnt ovenfor fremgår det af Domstolens praksis, at national skattelovgivning, såsom den i hovedsagen omhand-

lede lovgivning, er forenelig med traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed, hvis forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige.

87. Kommissionen har gjort gældende, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende kan anses for forskellig, hvis der, for så vidt angår visse lande, ikke findes muligheder for at indhente oplysninger vedrørende rettighedshavere i visse juridiske personer, som ejer fast ejendom. Efter Kommissionens opfattelse består en sådan forskel ikke mellem medlemsstaterne, idet foranstaltninger, der har til formål at forbedre samarbejdet, såsom direktiv 77/799, sikrer et mindstemål af informationsudveksling.

88. Domstolen synes dog at vurdere skattepligtiges objektive situation på grundlag af en beskatningsregel³⁶ snarere end på grundlag af de mål, en sådan regel måtte forfølge ved hjælp af dens fritagelser.

89. I den foreliggende sag fremgår det for så vidt angår situationen, som ligger til grund for forpligtelsen til at svare afgiften, nemlig

³⁶ — Jf. i denne henseende Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 36.

direkte eller indirekte ejendomsret eller tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig, som indehaves af juridiske personer den 1. januar i et år, at juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig og juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted uden for Frankrig, befinder sig i samme situation med hensyn til beskatning af fast ejendom.

92. En sådan skatteforanstaltning udgør således i princippet ikke en forskelsbehandling, som er lovlig efter traktatens artikel 58, stk. 1, litra a), EF, medmindre den er begrundet i et tvingende alment hensyn³⁸.

F — *Begrundet i tvingende almene hensyn*

90. Personer kan ikke inden for den samme beskatningsordning behandles forskelligt med hensyn til en skattemæssig fordel som f.eks. en fritagelse. Når de to former for juridiske personer behandles ens for så vidt angår beskatningen af deres faste ejendom, er det i fransk lovgivning dermed anerkendt, at der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke består nogen objektivt forskellig situation mellem de to personformer, som kan begrunde en forskellig behandling³⁷.

93. Den franske regering har henvist til hensyn, som vedrører skattekontrollens effektivitet og bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig, som begrundelse for den omtvistede afgift.

94. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig³⁹ og en effektiv skattekontrol⁴⁰ udgør nogle af de tvingende almene hensyn,

91. Følgelig er virkningen af den omhandlede nationale lovgivning, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, at juridiske personer i objektivt sammenlignelige situationer behandles forskelligt.

37 — Jf. i denne henseende dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 20. Jf. også generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse af 5.11.1996, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. 1997 I, s. 2471, punkt 38 og 39.

38 — Jf. i denne henseende Verkooijen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31, præmis 46, Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 29, Bouanich-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 34, præmis 38, og Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 32.

39 — Jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 26, af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 57, af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 61, af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, præmis 37, og Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 57.

40 — Jf. navnlig Futura Participations og Singer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 37, præmis 31.

der kan påberåbes som begrundelse for en hindring i udøvelsen af de grundlæggende friheder⁴¹.

95. I lyset af formålet med den pågældende nationale bestemmelse er disse hensyn i et vist omfang sammenfaldende. Der er i den konkrete sag tale om en bestemmelse, der skal sikre, at de oplysninger, som er nødvendige for opkrævningen af formueskat, indsamles, og derved at skatteunddragelse og skattesvig med hensyn til denne afgift bekæmpes.

96. Det skal indledningsvis bemærkes, at Domstolen ganske vist gentagne gange har fastslået, at hensynet til effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde indskrænkninger i udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten⁴², men at den i praksis har været forholdsvis tilbageholdende med at acceptere en sådan begrundelse. Således har kun én medlemsstat fået medhold i en enkelt sag vedrørende direkte beskatning, nemlig i Futura Participations og Singer-dommen⁴³. Det fremgår af retspraksis, at en medlemsstat kun må anvende foranstaltninger, der gør det muligt for den pågældende medlemsstat klart og præcist at kontrollere de skatteydere,

som har pligt til at svare en afgift og det beløb, som de skal erlægge⁴⁴.

97. Den samme tilbageholdenhed ses i forbindelse med begrundelser, som støtter sig på foranstaltninger til bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig. Ganske vist har Domstolen anerkendt, at skatteunddragelse udgør et tvingende alment hensyn, som kan begrunde en hindring for udøvelsen af de grundlæggende bevægeligheder⁴⁵, men i praksis har Domstolen holdt muligheden for at gøre en begrundelse om bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig gældende inden for forholdsvis snævre grænser⁴⁶.

98. I henhold til en formulering, som ofte er anvendt i retspraksis, kan en hindring for den frie bevægelighed, som er sikret ved traktaten, kun begrundes i bekæmpelse af skatteunddragelse, hvis den pågældende lovgivning har det konkrete formål at udelukke en skattemæssig fordel som følge af rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå den nationale lovgivning⁴⁷.

41 — Jf. f.eks. dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 27. Jf. også generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 28, punkt 85.

42 — Jf. bl.a. dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 27.

43 — Nævnt ovenfor i fodnote 37, præmis 31.

44 — Jf. i denne henseende dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter, Sml. I, s. 4809, præmis 18, og Laboratoires Fournier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 24.

45 — Jf. bl.a. ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 26, dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 57, X og Y-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 61, Lankhorst-Hohorst-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 37, og Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 57.

46 — Jf. generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 28, punkt 87.

47 — Jf. bl.a. ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 26, X og Y-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 61, Lankhorst-Hohorst-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 37, dom af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 50, og Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 51.

99. Det følger heraf, at den reelle rækkevidde af en foranstaltning, der har til formål at bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig, hvis foranstaltningen skal stå i et rimeligt forhold til det forfulgte mål, så vidt muligt skal begrænses til de sager, som indebærer en reel risiko for skatteunddragelse som følge af rent kunstige arrangementer⁴⁸, og at foranstaltningen med hensyn til alle betingelserne for dens anvendelse og fritagelse herfra kun kan finde anvendelse under visse nøje definerede omstændigheder, som svarer til de tilfælde, hvor risikoen for skatteunddragelse er mest sandsynlig⁴⁹.

100. I henhold til Domstolens praksis er »rent kunstige arrangementer« arrangementer, som ikke bygger på nogen økonomisk realitet⁵⁰. Hvad angår etableringsretten har Domstolen fastslået, at begrebet økonomisk realitet forudsætter, at det pågældende selskab faktisk befinder sig i værtsmedlemsstaten og faktisk udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne⁵¹.

101. Hvad angår kapitalens frie bevægelighed synes dette at antyde, at en restriktiv foranstaltning ikke bør gå ud over, hvad der

er effektiv beskatning af fast ejendom, som indehaves af de juridiske personer, som er formelt etablerede i den anden medlemsstat, hvis etableringen i den anden medlemsstat ikke bygger på nogen økonomisk realitet.

102. Hvad angår bevisbyrden fremgår det af Domstolens praksis, at det i princippet er skattemyndighederne i den enkelte medlemsstat, der skal påvise, at der i den enkelte sag foreligger en risiko for skatteunddragelse eller skattesvig⁵². Det følger ikke af den omstændighed, at en skattepligtig anvender sine grundlæggende friheder til at etablere sin bopæl i en anden medlemsstat, at denne forfølger et svingagtigt mål⁵³. En generel formodning om skattesvig eller skatteunddragelse kan ikke tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med traktatens formål⁵⁴. Domstolen har endog fastslået, at en generel regel, hvorefter visse former for transaktioner automatisk er afskåret fra at opnå skattefordele — uanset om der faktisk foreligger skattesvig eller skatteunddragelse — ikke kan anses for at være forholdsmæssig⁵⁵.

103. I nyere tid synes Domstolen at have nuanceret sin vurdering i forbindelse med generelle formodninger om skatteunddra-

48 — Jf. i denne henseende ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 26, Lankhorst-Hohorst-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 37, de Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 50, Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 57, og Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 51.

49 — Jf. i denne henseende generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 28, punkt 137.

50 — Jf. i denne henseende Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 55.

51 — Jf. Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 54.

52 — Jf. generaladvokat Mischos forslag til afgørelse i de Lasteyrie du Saillant-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 47, punkt 59.

53 — Jf. i denne henseende ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 26, Metallgesellschaft-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 57; X og Y-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 61 og 62, Lankhorst-Hohorst-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 37, og de Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 50 og 51.

54 — Jf. i denne henseende dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, og af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 27.

55 — Jf. i denne henseende dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 44.

gelse og skattesvig på området direkte beskatning. I Cadbury Schweppes-dommen fastslog den, at en sådan formodning kan accepteres, såfremt den, som følge af dens præcise betingelser, tager sigte på udelukkende at finde anvendelse under særlige omstændigheder, som svarer til de tilfælde, hvor risikoen for skatteunddragelse er mest sandsynlig. I det tilfælde ligger bevisbyrden hos den ikke-hjemmehørende skattepligtige, som i denne henseende er bedst placeret til at bevise, at dennes aktiviteter bygger på økonomiske realiteter, som muliggør påberåbelse af de grundlæggende friheder⁵⁶.

104. I lyset af disse betragtninger vil jeg undersøge, om den pågældende nationale foranstaltning er egnet til at sikre skattekontrol og bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

105. Lovgivers formål med at indføre den omtvistede afgift var at afskrække skatteydere, som har pligt til at svare fransk formueskat, fra at unddrage sig denne forpligtelse ved at oprette virksomheder, som

bliver ejere af fast ejendom beliggende i Frankrig⁵⁷, i stater, som ikke har indgået en skatteoverenskomst med Frankrig, herunder en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse.

106. Den omtvistede skatteordning synes derfor navnlig at sigte mod den praksis, som har til formål at unddrage sig den formueskat, som normalt ville skulle svares af fast ejendom. I henhold til de skriftlige og mundtlige indlæg fra den franske regering består den praksis, som skal bekæmpes, nærmere bestemt i, at fysiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, og af hvis faste ejendom der normalt ville skulle svares formueskat, danner juridiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende uden for Frankrig med det ene formål at unddrage sig betalingen af en sådan formueskat. Det fremgår, at fysiske personer, hjemmehørende i Frankrig, derefter overfører ejendomsretten eller andre tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig til juridiske personer, der som sådan ikke har pligt til at svare fransk formueskat.

107. De sager, der giver anledning til problemer, er dem, hvor de franske skattemyndigheder ikke kan kontrollere identiteten af fysiske personer, som kan være aktionærer i sådanne juridiske personer, samt disses besiddelser. Ifølge den franske regering er dette tilfældet, når juridiske personer har hjemsted for den faktiske

56 — Jf. i denne henseende Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 70.

57 — I henhold til den franske regerings indlæg blev dette anført af Conseil constitutionnel (fransk forfatningsråd) i en afgørelse af 29.12.1989.

ledelse i et land, med hvilket Frankrig ikke har indgået en overenskomst, som indeholder en klausul om administrativt samarbejde. Den franske regering har gjort gældende, at det i den situation er vanskeligt for de franske skattemyndigheder at sammenholde erklæringerne fra juridiske personer, navnlig hvad angår deres aktionærers identitet og besiddelser samt fysiske personers selvangivelser vedrørende deres formue, som er bosiddende i Frankrig, og som har pligt til at selvangive alle de besiddelser, de måtte have i virksomheder i Frankrig og andre lande, såsom 1929-holdingselskaber. Under disse omstændigheder kan fysiske personer let gemme sig bag juridiske personer for at unddrage sig betaling af formueskat på fast ejendom, som de ellers ville skulle have betalt, hvis ejendommen havde stået i deres eget navn.

108. For at bekæmpe denne praksis tager den i artikel 990 D og E omhandlede afgift navnlig sigte på juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i lande, hvorfra Frankrig ikke kan indhente oplysninger om de fysiske personer, som har aktier i juridiske personer. Den pågældende franske lovgivning har derfor gjort ikke-hjemmehørende juridiske personers fritagelse for afgiften betinget af, at der findes en overenskomst om administrativt samarbejde eller om ikke-forskelsbehandling på skatteområdet. Hvad angår den sidstnævnte klausul har den franske regering påpeget, at enhver beskatningsoverenskomst, som indeholder en klausul om ikke-forskelsbehandling, nødvendigvis forudsætter, at der eksisterer et administrativt samarbejde.

109. Det fremgår derfor, at det væsentlige kriterium for fritagelse reelt består i at sikre ved hjælp af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at den franske skatteforvaltning direkte kan anmode udenlandske skattemyndigheder om alle de oplysninger, som er nødvendige for at sammenholde erklæringer afgivet af juridiske personer, som har ejendomsrettigheder og andre tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig, i overensstemmelse med artikel 990 E i CGI med erklæringer afgivet af fysiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, for så vidt angår deres ejendom, som de har pligt til at svare formueskat af.

110. Ved at beskatte alle juridiske personer, som ikke opfylder dette krav, har den omhandlede franske lovgivning den virkning, at den beskatter fast ejendom, som indehaves af juridiske personer, men som benyttes som et »skjold« af fysiske personer, som ellers ville være pligtige at svare formueskat. Den omtvistede afgift gør det således muligt at bekæmpe en praksis, eller i det mindste at gøre den mindre attraktiv, som alene forfølger det mål at unddrage sig betaling af formueskat, som fysiske personer i Frankrig ellers ville være pligtige at svare. Den er derfor egnet til at sikre effektiv skattekontrol og til at bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig.

111. Det står dog tilbage at vurdere, om den omtvistede afgift går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette mål.

112. Den omhandlede nationale lovgivning synes at gå ud fra den formodning, at alle de lande, med hvilke Frankrig ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale, som indeholder en klausul om administrativ bistand eller om ikke-forskelsbehandling på skatteområdet, sandsynligvis er vært for juridiske personer, som fysiske personer benytter som et middel til at unddrage sig betaling af formueskat. Den samme formodning gælder for de virksomheder, såsom 1929-holdingselskaber, som er blevet udelukket fra dobbeltbeskatningsaftalernes anvendelsesområde.

113. Den franske regering begrundet navnlig denne formodning ved at påberåbe sig 1929-holdingselskabernes generelle skadelige virkning.

114. Det skal i denne henseende påpeges, at skadeligheden af denne ordning er fastslået af såvel OECD⁵⁸ som af Rådets samling (Ecofin-Rådet) i forbindelse med vedtagelsen

af en adfærdskodeks inden for virksomhedsbeskatning⁵⁹. Luxembourgs skatteordning, som er gældende for 1929-holdingselskaber, blev angivet som en skadelig foranstaltning i rapporten udarbejdet af den »adfærdskodeksgruppe«, der har til opgave at vurdere de nationale foranstaltninger, der kan omfattes af kodeksens anvendelsesområde. Denne skatteordning måtte derfor gradvis afskaffes⁶⁰.

115. Disse omstændigheder kan imidlertid ikke påvirke anvendelsesområdet for de økonomiske aktørers grundlæggende friheder. Som det fremgår af indledningen til adfærdskodeksen, udgør den et tilsagn af politisk karakter og berører derfor hverken medlemsstaternes rettigheder og forpligtelser eller medlemsstaternes og Fællesskabets respektive beføjelser, som følger af traktaten⁶¹. Henvisningen til, at 1929-holdingselskaber er en af de skatteforanstaltninger, som er skadelige for det indre marked, kan ikke begrænse den ret, som en investor i henhold til traktatens artikel 56 EF har til at foretage investeringer i en medlemsstat, samtidig med at hjemstedet for dennes faktiske ledelse er i en anden medlemsstat, heller ikke selv om den pågældende investor måtte have en

58 — OECD har gentagne gange fastslået, at den retlige ordning for 1929-holdingselskaber er en skadelig foranstaltning. Jf. den opdaterede rapport fra 2006 om OECD's projekt om skadelig skattepraksis, som findes på adressen <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>

59 — Resolution vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet den 1.12.1997, om en adfærdskodeks for erhvervsbeskatning, EFT 1998 C 2, s. 2. Sidstnævnte vedrører »foranstaltninger, som har, eller kan have, en væsentlig virkning på lokaliseringen af erhvervsaktiviteter i Fællesskabet«, og i henhold til hvilken medlemsstaterne har forpligtet sig til standstill og rollback med hensyn til sådanne foranstaltninger.

60 — Rapporten findes på internettet på adressen http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

61 — Jf. generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 28, punkt 57.

selskabsstruktur, som er omfattet af et skattesystem, der betragtes som skadeligt for det indre marked.

116. Den omstændighed, at 1929-holdingselskaber er klassificeret som en statsstøtteordning, som er uforenelig med fællesmarkedet⁶², ændrer ikke ved denne vurdering. Traktaten indeholder særlige bestemmelser, i artikel 87 EF og 88 EF, som har til formål at sikre kontrollen af, at en sådan foranstaltning er forenelig med fællesmarkedet, og at dens skadelige virkning herfor ophæves. Det forhold, at en sådan selskabsstruktur og dennes skatteordning ikke er i overensstemmelse med traktatens regler, kan således ikke give en medlemsstat ret til at træffe ensidige foranstaltninger, som har til formål at fjerne virkningerne af denne lovgivning ved at begrænse den frie bevægelighed⁶³.

117. Som følge heraf kan et argument, som støtter sig på skadeligheden af en særlig national skatteordning eller selskabsstruktur, ikke accepteres som begrundelse for generelt at afslå en skattefordel i form af en fritagelse til en hel kategori af juridiske personer, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

118. Som begrundelse for den pågældende nationale lovgivning har den franske regering også påberåbt sig vanskeligheder med at indhente oplysninger fra lande, med hvilke der ikke eksisterer et effektivt administrativt samarbejde.

119. Støttet af den nederlandske, den italienske og græske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har den franske regering navnlig gjort gældende, at en restriktiv tilgang til fritagelse fra den omtvistede afgift nødvendiggøres af de franske skattemyndigheders vanskeligheder med at bevise skatteunddragelse eller skattesvig, fordi der ikke findes pålidelige oplysninger, som kan danne grundlag for en sammenlignende kontrol af de oplysninger, som skatteyderne afgiver i deres selvangivelser. Vanskeligheden består i, at det normalt påhviler skattemyndighederne at bevise skatteunddragelse. I mangel af muligheden for at sammenholde de afgivne oplysninger med de oplysninger, som de franske myndigheder er i stand til at indsamle selv, som kan omfatte administrativt samarbejde med udenlandske skattemyndigheder, er formodningen om skatteunddragelse begrundet.

120. Dette argument rejser spørgsmål om effektiviteten af det administrative samarbejde, som i henhold til direktiv 77/799 er muligt mellem medlemsstaterne.

121. Det følger af min besvarelse af det andet og det tredje spørgsmål, at den omtvistede afgift er omfattet af direktiv

62 — Kommissionens beslutning af 19.7.2006 om Luxembourgss støtteordning C 3/2006 til fordel for »1929-holdingselskaber« og »milliardær-holdingselskaber«, EUT L 366, s. 47.

63 — Jf. generaladvokat Légers forslag til afgørelse i Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 28, punkt 58.

77/799, som finder anvendelse på den faktiske situation, der ligger til grund for den tvist, som behandles af den forelæggende ret.

122. Kommissionen og Elisa har gjort gældende, at direktivet gør det muligt for de franske myndigheder at indhente alle de oplysninger, som er nødvendige for opkrævningen af formueskat.

123. Efter den franske regerings opfattelse, tillige med alle de andre medlemsstater, som har indgivet indlæg, må der imidlertid stilles spørgsmålstejn ved effektiviteten af direktiv 77/799, hvad angår 1929-holdingselskaber, på grund af formuleringen af artikel 8, stk. 1. En medlemsstat, som anmodes om at afgive oplysninger, har i henhold til direktivets artikel 8 ikke pligt til at gøre dette, hvis medlemsstaten, som skal afgive oplysningen, i henhold til egen lovgivning eller administrativ praksis er forhindret i at udføre disse undersøgelser eller i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål. I denne sammenhæng har den franske regering henvist til gældende love i Luxembourg⁶⁴, hvorefter holdingselskaber kun har pligt til at afgive oplysninger om deres retlige

status, og som bestemmer, at 1929-holdingselskaber ikke har pligt til at afgive oplysninger til skattemæssige formål.

124. I forbindelse med dette argument skal det påpeges, at en medlemsstat i henhold til Domstolens faste praksis kan påberåbe sig direktiv 77/799 med henblik på at fremskaffe alle oplysninger fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat, der vil kunne sætte den i stand til at foretage en korrekt indkomstskatteansættelse⁶⁵.

125. I den foreliggende sag kan det i lyset af artikel 8 i direktiv 77/799 ikke udelukkes, at den nationale lovgivning i Luxembourg kan gøre det vanskeligt for de franske myndigheder at indhente visse oplysninger direkte fra de luxembourgske myndigheder, som er nødvendige for at bekæmpe skatteunddragelse eller skattesvig, navnlig hvad angår den retlige struktur af 1929-holdingselskaber og identifikation af disse selskabers aktionærer.

126. Det skal imidlertid bemærkes, at Domstolen i lignende sager, hvor medlemsstater har gjort gældende, at direktivet var ineffek-

64 — Navnlig Règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales (Storhertugelig anordning af 24.3.1989 om bankhemmeligheder i skatte spørgsmål, og som definerer skattemyndighedernes ret til at foretage undersøgelser) (Mém. A-15 af 28.3.1989). Artikel 4 bestemmer, at holdingselskaber ikke kan anmodes om oplysninger til brug for beskattningen af den skattepligtige med henvisning til loven af 31.7.1929. Artikel 5 bestemmer, at retten til overvågning og undersøgelse for så vidt angår holdingselskaber ligger hos den registrerende myndighed og er begrænset til forespørgsler om og undersøgelse af fakta og oplysninger vedrørende virksomhedens skattemæssige status og de oplysninger, som er nødvendige for at sikre og kontrollere, at de skatter og afgifter, som virksomheder er pligtig at svare, opkræves korrekt.

65 — Jf. bl.a. dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 18, Halliburton-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 22, dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 49, af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42, af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 31, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 71, og dom af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 52.

tivt over for medlemsstater, som har bankhemmelighed, tidligere har forkastet dette argument. Den har fastslået, at artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799 ganske vist ikke pålægger medlemsstaternes skattemyndigheder at samarbejde, såfremt 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, men den omstændighed, at der ikke kan kræves samarbejde i denne situation, kan ikke begrunde et afslag på en skattefordel. Der er nemlig intet til hinder for, at de berørte skattemyndigheder afkræver den skattepligtige de beviser, som de finder nødvendige, og i givet fald afslår en skattefordel, herunder fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges⁶⁶. Det kan nemlig ikke på forhånd udelukkes, at den skattepligtige er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at skatteyderen faktisk ikke forsøger at unddrage sig eller omgå betalingen af skat⁶⁷.

127. I den foreliggende sag synes dette at antyde, at selv om en »retlig hindring« af denne art, som bevirker, at det er umuligt at kræve direkte samarbejde fra de luxembourgske skattemyndigheders side, kan gøre det vanskeligere at kontrollere oplysningerne, berettiger den ikke uden videre et afslag på en skattefordel i forbindelse med investeringer, som foretages af investorer fra denne medlemsstat. I tilfælde hvor 1929-

holdingselskaber søger fritagelse for den omtvistede afgift, kan de franske skattemyndigheder selv afkræve disse holdingselskaber de beviser, som efter skattemyndighedens opfattelse er nødvendige for at sikre fuld gennemsigtighed i deres ejerskabs- og aktionærstruktur⁶⁸. De franske myndigheder kan f.eks. afkræve selskabet behørigt officielt bevis med det formål at gennemtrænge det slør af anonymitet, som visse fysiske personer forsøger at gemme deres ejendomsrettigheder bag.

128. Det skal i denne forbindelse tilføjes, at det skal sikres, at kravene om dokumentation ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det tilsigtede informationsmål⁶⁹.

129. I den foreliggende sag synes disse krav ikke at være opfyldt, fordi den pågældende franske lovgivning ikke gør det muligt for juridiske personer, som ikke er omfattet af en beskatningsoverenskomst om administrativ bistand, men som investerer i fast ejendom i Frankrig, at fremlægge dokumentation for identiteten af disse juridiske personers aktionærer samt andre oplysninger, som de

66 — Jf. Bachmann-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 65, præmis 20, dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 13, af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 32, og af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 65, præmis 54.

67 — Jf. i denne henseende Laboratoires Fournier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 25, og Baxter-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 44, præmis 19 og 20.

68 — Jf. i denne henseende Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 48.

69 — Jf. i denne henseende generaladvokat Poirares forslag til afgørelse i Marks & Spencer-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 18, punkt 81.

franske myndigheder mener er nødvendige. Som følge heraf synes de under alle omstændigheder at være forhindrede i at bevise, at de ikke forfølger et svigagtigt mål⁷⁰.

130. Den berørte lovgivning kan derfor føre til væsentlig »collateral« skade, idet den ganske vist straffer de 1929-holdingselskaber, som fysiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, har etableret med henblik på at gøre det muligt for dem at unddrage sig betalingen af formueskat på fast ejendom i Frankrig, men den straffer også andre 1929-holdingselskaber, som ejer fast ejendom i Frankrig.

131. Som følge heraf vil antallet af juridiske personer, som skal svare den omtvistede afgift, sandsynligvis overstige gruppen af fysiske personer, som forsøger at unddrage sig formueskatten ved at være anonyme aktionærer i juridiske personer, som har deres hjemsted i et land, med hvilket Frankrig ikke har indgået en overenskomst, som indeholder en klausul om administrativt samarbejde, men som ved overenskomst, som 1929-holdingselskaber, er undtaget fra en sådan klausul.

132. Det følger heraf, at den franske regering kunne have foretaget mindre restriktive foranstaltninger for at nå målet med at sikre effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig. Forskelsbehandlingen i henhold til den omhandlede nationale lovgivning mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende juridiske personer står derfor ikke i et rimeligt forhold til det mål, den forfølger.

133. Det første spørgsmål bør derfor besvares med, at traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed (artikel 56 EF ff.) er til hinder for, at en medlemsstat fastholder en afgift på handelsværdien af fast ejendom, som juridiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, er fritaget for, mens denne skattefritagelse for ikke-hjemmehørende juridiske personer er betinget af, at der er indgået en bilateral overenskomst, som indeholder en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller en klausul, som forbyder forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, hvorefter ikke-hjemmehørende juridiske personer ikke må undergives en hårdere beskatning end hjemmehørende juridiske personer.

VIII — Det fjerde spørgsmål

134. Med sit fjerde spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF og 43 EF forpligter Frankrig, der

70 — »Instruction administrative« (administrativt cirkulære) af 13.10.2000 (*Bulletin officiel des impôts* 7 Q-1-00) bestemmer, at en person har pligt til at svare den omtvistede afgift, selv om aktionærernes identitet er de franske myndigheder bekendt.

har indgået en overenskomst med et andet land, som indeholder en klausul om ikke-forskelsbehandling, hvorefter juridiske personer etableret i denne stat indrømmes fritagelse i henhold til artikel 990 E, stk. 3, i CGI, til at udvide denne skattefordel til at omfatte juridiske personer, som er etableret i en anden medlemsstat, såsom Luxembourg, som ikke har indgået en overenskomst med Frankrig, der indeholder en sådan klausul om ikke-forskelsbehandling, når disse juridiske personer er indehavere af fast ejendom i Frankrig. Spørgsmålet søger med andre ord at fastslå, om artikel 56 EF og 43 EF

medfører, at fordelene af en klausul om ikke-forskelsbehandling, som er indgået mellem Frankrig og en anden medlemsstat eller et tredjeland, udstrækkes til juridiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat og er indehavere af fast ejendom i Frankrig.

135. I lyset af mine besvarelser af de foregående spørgsmål, finder jeg det ufor-
nødent at besvare fjerde spørgsmål.

IX — Forslag til afgørelse

136. I lyset af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål som følger:

- »1) Traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed (artikel 56 EF ff.) er til hinder for, at en medlemsstat fastholder en afgift på handelsværdien af fast ejendom, som virksomheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, er fritaget for, mens fritagelse af virksomheder, som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat, er betinget af, at der er indgået en bilateral

overenskomst, som indeholder en klausul om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse eller en klausul, som forbyder forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, når virksomheder, der er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat end Frankrig, undergives en hårdere beskatning end juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig.

- 2) En afgift som den omhandlede udgør en kapitalafgift som omhandlet i artikel 1, i direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder på området direkte og indirekte skatter.

- 3) Forpligtelserne, som direktiv 77/799 pålægger medlemsstaterne vedrørende gensidig bistand på skatteområdet, er kun til hinder for, at medlemsstaterne henholder sig til forpligtelser af samme art i medfør af en bilateral overenskomst om administrativ bistand på skatteområdet, som udelukker en gruppe af skatteydere såsom luxembourgske holdingselskaber, såfremt anvendelse af den bilaterale overenskomst er til hinder for, at direktivet finder anvendelse på disse skattepligtige.«