

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

11 oktober 2007*

In zaak C-451/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Cour de cassation (Frankrijk) bij beslissing van 13 december 2005, ingekomen bij het Hof op 19 december 2005, in de procedure

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

tegen

Directeur général des impôts,

Ministère public,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, G. Arestis (rapporteur), E. Juhász, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: J. Swedenborg, administrateur,

* Proceestaal: Frans.

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 januari 2007,

gelet op de opmerkingen van:

- Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA, vertegenwoordigd door J.-J. Gatineau, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J.-C. Gracia als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou en K. Boskovits als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en M. de Grave als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door V. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door T. Ward, barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en J.-P. Keppenne als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 april 2007,

het navolgende

Arrest

- ¹ Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) en 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG) en van artikel 1 van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn 77/799”).
- ² Dit verzoek is ingediend in een geding tussen Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (hierna: „ELISA”) en de directeur général des impôts betreffende de onderwerping van deze vennootschap aan de belasting over de marktwaarde van onroerende zaken die rechtspersonen in Frankrijk bezitten (hierna: „litigieuze belasting”).

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 1 van richtlijn 77/799, „Algemene bepalingen”, luidt als volgt:

„1. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten verstrekken elkaar overeenkomstig deze richtlijn alle inlichtingen die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen [...]

2. Als belastingen naar het inkomen en het vermogen worden, ongeacht de heffingsvorm, beschouwd alle belastingen die worden geheven naar het gehele inkomen, naar het gehele vermogen of naar bestanddelen van het inkomen of van het vermogen, daaronder begrepen belastingen naar voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende zaken, belastingen geheven naar loonsommen, alsmede belastingen naar waardevermeerdering.

3. De thans bestaande in lid 2 bedoelde belastingen zijn met name:

[...]

in Frankrijk:

impôt sur le revenu,

impôt sur les sociétés,

taxe professionnelle,

taxe foncière sur les propriétés bâties,

taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...]

4. Lid 1 is eveneens van toepassing op alle gelijke of in wezen soortgelijke belastingen die in de toekomst naast of in de plaats van de in lid 3 bedoelde belastingen worden geheven. [...]

[...]”

- 4 De artikelen 2, 3 en 4 van richtlijn 77/799 bevatten bepalingen betreffende respectievelijk de uitwisseling op verzoek en de automatische en de spontane uitwisseling van de in artikel 1, lid 1, van deze richtlijn bedoelde inlichtingen.
- 5 Artikel 8 van deze richtlijn, „Begrenzing van de uitwisseling van inlichtingen”, bepaalt:

„1. De bepalingen van deze richtlijn verplichten niet tot het instellen van een onderzoek of het verstrekken van inlichtingen wanneer de wetgeving of de administratieve praktijk van de lidstaat die de inlichtingen zou moeten verstrekken

de bevoegde autoriteit niet toestaat voor eigen doeleinden een zodanig onderzoek in te stellen of zodanige inlichtingen in te winnen of te gebruiken.

2. Het verstrekken van inlichtingen kan worden geweigerd indien dit zou leiden tot de onthulling van een bedrijfs-, nijverheids-, handels- of beroepsgeheim of van een fabrieks- of handelswerkwijze of van gegevens waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde.

3. De bevoegde autoriteit van een lidstaat kan het verstrekken van inlichtingen weigeren wanneer de lidstaat voor wie de inlichtingen zijn bestemd op rechts- of feitelijke gronden niet in staat is gelijksoortige inlichtingen te verstrekken.”

- 6 Artikel 11 van richtlijn 77/799, „Toepasbaarheid van verdergaande verplichtingen inzake bijstand”, bepaalt dat „[v]erdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen welke voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften [...] door deze richtlijn niet [worden] beperkt”.

Nationaal recht

- 7 De artikelen 990 D en 990 E van de code général des impôts (hierna: „CGI”), zoals gewijzigd bij wet nr. 92-1376 van 30 december 1992 houdende de begrotingswet voor het jaar 1993 (JORF nr. 304 van 31 december 1992), bepalen:

„Artikel 990 D

Rechtspersonen die, hetzij rechtstreeks, hetzij via een tussenpersoon, één of meer onroerende zaken in Frankrijk bezitten of die houder zijn van zakelijke rechten met betrekking tot deze zaken, zijn onderworpen aan een jaarlijkse belasting ten belope van drie procent van de marktwaarde van deze zaken of rechten.

Wordt geacht via een tussenpersoon onroerende zaken of rechten in Frankrijk te bezitten, elke rechtspersoon die een deelneming heeft, ongeacht de vorm en de omvang ervan, in een rechtspersoon die deze zaken of rechten bezit of een deelneming bezit in een derde rechtspersoon die zelf deze zaken of rechten bezit of als tussenpersoon in de keten van deelnemingen fungeert. Deze bepaling is van toepassing ongeacht het aantal rechtspersonen die als tussenpersoon fungeren.

Artikel 990 E

De in artikel 990 D bedoelde belasting is niet van toepassing:

1. op rechtspersonen waarvan de in Frankrijk gelegen onroerende activa in de zin van artikel 990 D minstens 50 % van de Franse activa uitmaken. Voor de toepassing van deze bepaling worden van de onroerende activa uitgesloten de activa die de in artikel 990 D bedoelde rechtspersonen of de tussenpersonen voor hun eigen, andere dan onroerende, bedrijfsactiviteit gebruiken;
2. op rechtspersonen die hun zetel hebben in een land of op een grondgebied dat met Frankrijk een overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking heeft gesloten en die elk jaar uiterlijk op 15 mei op de plaats vastgesteld bij het in artikel 990 F bedoelde besluit aangifte doen van de ligging, de samenstelling en de waarde van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hebben, de naam en het adres van hun vennoten op dezelfde datum alsmede het aantal aandelen of deelbewijzen dat ieder van hen houdt;

3. op rechtspersonen die hun zetel van werkelijke leiding in Frankrijk hebben en op andere rechtspersonen die op grond van een verdrag niet aan een hogere belasting mogen worden onderworpen, wanneer zij ieder jaar de belasting-administratie op haar verzoek mededeling doen van de ligging en de samenstelling van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hebben, de naam en het adres van hun aandeelhouders, vennoten of andere leden, het aantal aandelen, deelbewijzen of andere rechten dat ieder van hen houdt, en de verklaringen inzake hun fiscale vestiging aan haar doen toekomen, of zich daartoe verbinden en deze verbintenis ook nakomen. [...]"

Internationaal recht

- 8 Artikel 21, lid 1, van de op 1 april 1958 te Parijs ondertekende overeenkomst tussen de Franse Republiek en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot vaststelling van de regels voor wederzijdse administratieve bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, zoals gewijzigd bij het avenant dat op 8 september 1970 is ondertekend te Parijs (hierna: „overeenkomst van 1 april 1958”), bepaalt:

„De onderdanen, vennootschappen of andere groepen van een van de overeenkomstsluitende staten zijn in de andere staat niet aan andere of hogere belastingen onderworpen dan die welke worden opgelegd aan de onderdanen, vennootschappen of andere groepen van laatstgenoemde staat.”

- 9 Artikel 22, lid 1, van de overeenkomst van 1 april 1958 luidt als volgt:

„De bevoegde autoriteiten van de twee staten kunnen op voorwaarde van wederkerigheid hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek de inlichtingen uitwisselen die op basis van hun belastingwetgeving in het kader van de normale belastingpraktijk kunnen worden verkregen en die noodzakelijk zijn voor een correcte toepassing van de overeenkomst. [...]"

- 10 Volgens briefwisseling van 8 september 1970 betreffende de overeenkomst van 1 april 1958 waren de Franse en de Luxemburgse regering van mening dat „deze overeenkomst vanaf de inwerkingtreding ervan niet van toepassing is op holdingvennootschappen in de zin van de Luxemburgse bijzondere wetgeving (thans de wet van 31 juli 1929 en het wetsbesluit van 27 december 1937) en evenmin op de inkomsten die een persoon die zijn fiscale woonplaats in Frankrijk heeft, uit dergelijke vennootschappen haalt, of op de deelnemingen die deze persoon in dergelijke vennootschappen heeft”.
- 11 Het vestigingsverdrag tussen de Franse Republiek en het Groothertogdom Luxemburg, ondertekend te Parijs op 31 maart 1930, bevat een meestbegunstigingsclausule.
- 12 Volgens artikel 9 van dit verdrag „[verbinden] de twee Hoge Verdragsluitende Partijen [...] zich ertoe zo snel mogelijk een bijzondere overeenkomst te sluiten betreffende de rechten, belastingen en bijdragen waaraan de onderdanen en vennootschappen onderworpen zijn, teneinde problemen inzake dubbele belasting te regelen”.

Hoofddeding en prejudiciële vragen

- 13 ELISA is een holdingvennootschap naar Luxemburgs recht, opgericht overeenkomstig de bepalingen van de wet van 31 juli 1929 inzake de belastingregeling die van toepassing is op holdingvennootschappen (Mém. 1929, blz. 685), zoals gewijzigd bij groothertogelijke verordening van 24 maart 1989 (Mém. A 1989, blz. 181).
- 14 Ingevolge artikel 1, tweede alinea, van deze wet zijn holdingvennootschappen vrijgesteld van inkomstenbelasting, toeslagen, aanvullende belasting en couponbelasting, alsook van gemeentelijke opcentiemen. Volgens artikel 1, zesde alinea, van

de wet is het registratiekantoor bevoegd om controles te verrichten en een onderzoek in te stellen en is deze bevoegdheid beperkt tot het onderzoek van de feiten en gegevens betreffende de fiscale status van de vennootschap en de informatie die nodig is om de correcte heffing van de door de vennootschap verschuldigde belastingen en rechten te verzekeren en om dienaangaande verificaties te verrichten.

15 Volgens de verwijzingsbeslissing bezit ELISA verschillende onroerende zaken op Frans grondgebied en is zij op die grond onderworpen aan de bepalingen van de artikelen 990 D en volgende CGI waarbij de litigieuze belasting is ingevoerd.

16 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt eveneens dat ELISA de door de wet voorgeschreven aangiften heeft gedaan, zonder evenwel de overeenkomstige belastingen te betalen. De belastingadministratie heeft haar op 18 december 1997 navorderingsaanslagen opgelegd en vervolgens de belasting geïnd. Nadat haar bezwaar was verworpen, heeft ELISA de directeur général des impôts voor het Tribunal de grande instance de Paris gedaagd om vrijstelling van de betrokken belasting te verkrijgen.

17 Na tweemaal in het ongelijk te zijn gesteld, respectievelijk door het Tribunal de grande instance de Paris op 28 oktober 1999 en door de Cour d'appel de Paris op 5 juli 2001, heeft ELISA cassatieberoep ingesteld.

18 De Cour de cassation heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten de artikelen 52 en volgende en de artikelen 73 B en volgende EG-Verdrag zich tegen een wettelijke regeling als die van de artikelen 990 D en volgende [CGI], die rechtspersonen die hun zetel van werkelijke leiding in

Frankrijk hebben, aanspraak verleent op vrijstelling van de [litigieuze] belasting [...] en die deze aanspraak voor rechtspersonen die hun zetel van werkelijke leiding op het grondgebied van een ander land hebben — ook al is dat een lidstaat van de Europese Unie — afhankelijk stelt van het bestaan van een tussen Frankrijk en deze staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand met het oog op de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking, of van de omstandigheid dat deze rechtspersonen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de rechtspersonen zijn onderworpen die hun zetel van werkelijke leiding in Frankrijk hebben?

- 2) Vormt een belasting als de in het geding zijnde een belasting naar het vermogen in de zin van artikel 1 van [...] richtlijn [77/799]?

- 3) Zo ja: verzetten de bij [...] richtlijn [77/799] aan de lidstaten opgelegde verplichtingen inzake wederzijdse fiscale bijstand zich tegen de toepassing door de lidstaten, krachtens een bilaterale overeenkomst inzake fiscale administratieve bijstand, van gelijksoortige verplichtingen die een categorie van belastingplichtigen als de Luxemburgse holdingvennootschappen uitsluiten?

- 4) Leggen de artikelen 52 en volgende en de artikelen 73 B en volgende EG-Verdrag een lidstaat die met een ander land, al dan geen lidstaat van de Europese Unie, een overeenkomst heeft gesloten die een fiscale non-discriminatieclause bevat, de verplichting op om aan de rechtspersoon die zijn zetel van werkelijke leiding op het grondgebied van een andere lidstaat heeft, dezelfde voordelen toe te kennen als die waarin deze clause voorziet, wanneer deze rechtspersoon één of meer onroerende zaken bezit op het grondgebied van de eerstgenoemde lidstaat en er tussen deze lidstaat en de laatstgenoemde lidstaat geen gelijkwaardige clause geldt?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 19 Vooraf dient te worden opgemerkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde feiten uitsluitend betrekking hebben op lidstaten en niet op derde landen. Bijgevolg betreffen de antwoorden op de prejudiciële vragen enkel de betrekkingen tussen lidstaten.

Tweede vraag

- 20 Met zijn tweede vraag, die eerst dient te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen of de litigieuze belasting een belasting naar het vermogen in de zin van artikel 1 van richtlijn 77/799 vormt.
- 21 Dienaangaande dient er in de eerste plaats aan te worden herinnerd dat volgens artikel 1, lid 2, van richtlijn 77/799 als belastingen naar het inkomen en het vermogen worden beschouwd alle belastingen, ongeacht de heffingsvorm, die worden geheven naar het gehele inkomen, naar het gehele vermogen of naar bestanddelen van het inkomen of van het vermogen, daaronder begrepen belastingen naar voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende zaken, belastingen geheven naar loonsommen, alsmede belastingen naar waardevermeerdering.
- 22 Uit deze bepaling blijkt duidelijk dat richtlijn 77/799 niet alleen betrekking heeft op belastingen die worden geheven naar het gehele inkomen en het gehele vermogen, maar ook op belastingen die worden geheven naar bestanddelen van het inkomen of

van het vermogen. Hieruit volgt dat dergelijke belastingen, ongeacht de benaming ervan, eveneens behoren tot de belastingen waaromtrent de lidstaten elkaar overeenkomstig richtlijn 77/799 alle inlichtingen verstrekken die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld.

- 23 In de tweede plaats bepaalt artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 dat de in lid 2 bedoelde belastingen in Frankrijk met name zijn: de „impôt sur le revenu”, de „impôt sur les sociétés”, de „taxe professionnelle”, de „taxe foncière sur les propriétés bâties” en de „taxe foncière sur les propriétés non bâties”.
- 24 Uit artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 blijkt ondubbelzinnig dat de opsomming van belastingen in dit artikel niet limitatief is.
- 25 Bijgevolg dient het argument dat artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 niet op het hoofddeding van toepassing is omdat de litigieuze belasting niet een van de in deze bepaling bedoelde belastingen is, meteen te worden verworpen.
- 26 Het niet-limitatieve karakter van de lijst van belastingen in artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 wordt bevestigd door lid 4 van dit artikel, volgens hetwelk de bevoegde autoriteiten van de lidstaten elkaar ook alle inlichtingen verstrekken die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van gelijke of in wezen soortgelijke belastingen die in de toekomst naast of in de plaats van de in lid 3 van dit artikel bedoelde belastingen worden geheven.

- 27 Hoewel de Franse regering erkent dat de opsomming van belastingen in artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 niet limitatief is, stelt zij dat de kenmerken van de litigieuze belasting niet van dien aard zijn dat deze kan worden gelijkgesteld met een belasting naar het vermogen in de zin van artikel 1, leden 1 tot en met 3, van deze richtlijn en dat deze laatste dan ook niet van toepassing is in het hoofdgeding.
- 28 Dienaangaande stelt de Franse regering dat de litigieuze belasting geen natuurlijke personen, maar rechtspersonen treft en dat zij tot doel heeft belastingontwijking te bestrijden.
- 29 Wat het eerste argument betreft, dient meteen te worden vastgesteld dat uit artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 blijkt dat tot de belastingen waaromtrent de bevoegde autoriteiten van de lidstaten elkaar alle inlichtingen verstrekken die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld, eveneens de belastingen behoren die mede rechtspersonen treffen, zoals de taxe professionnelle, waarnaar artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 uitdrukkelijk verwijst.
- 30 Het argument dat de in richtlijn 77/799 bedoelde belastingen geen betrekking hebben op rechtspersonen, dient dan ook te worden verworpen.
- 31 Met betrekking tot het tweede argument van de Franse regering dient te worden opgemerkt dat, ook al zou het doel van de litigieuze belasting erin bestaan belastingontwijking te bestrijden, deze overweging hoe dan ook op zich geen afbreuk doet aan de toepasselijkheid van richtlijn 77/799 op het hoofdgeding.

- 32 Het is overigens juist om belastingfraude en -ontwijking te bestrijden en tevens om een juiste vaststelling van de inkomsten- en de vermogensbelasting mogelijk te maken dat richtlijn 77/799 heeft voorzien in een mechanisme om de samenwerking tussen de belastingadministraties binnen de Gemeenschap te versterken (zie in die zin met name arresten van 13 april 2000, W. N., C-420/98, Jurispr. blz. I-2847, punt 22, en 26 januari 2006, Commissie/Raad, C-533/03, Jurispr. blz. I-1025, punten 70 en 71).
- 33 De Franse regering wil met dit argument evenwel kennelijk aantonen dat de litigieuze belasting niet als een vermogensbelasting in de zin van richtlijn 77/799 kan worden beschouwd. Deze stelling wordt volgens haar bevestigd door het feit dat de betrokken belasting rechtspersonen treft.
- 34 Dit argument dient evenwel te worden verworpen.
- 35 Afgezien van het feit dat belastingen die rechtspersonen treffen, geenszins van de werkingssfeer van richtlijn 77/799 zijn uitgesloten, zoals in punt 29 van het onderhavige arrest is beklemtoond, is de litigieuze belasting immers verschuldigd door rechtspersonen die onroerende zaken in Frankrijk bezitten en wordt zij berekend op basis van de waarde van deze zaken.
- 36 Deze belasting drukt op een deel van het vermogen van de betrokken rechtspersoon. Zij behoort dus tot de belastingen die worden geheven naar bestanddelen van het inkomen of van het vermogen in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 77/799, ongeacht de benaming ervan.

37 Uit al het bovenstaande volgt dat op de tweede vraag dient te worden geantwoord dat de litigieuze belasting een soortgelijke belasting als de in artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799 bedoelde belastingen is die wordt geheven naar bestanddelen van het vermogen in de zin van artikel 1, lid 2, van deze richtlijn.

Derde vraag

38 Ter beantwoording van deze vraag dient enerzijds te worden gewezen op de verplichtingen die voor de lidstaten voortvloeien uit de relevante bepalingen van richtlijn 77/799 en anderzijds op die welke krachtens de overeenkomst van 1 april 1958 rusten op de twee lidstaten waar het in de onderhavige procedure om gaat.

39 Met betrekking tot de door richtlijn 77/799 opgelegde verplichtingen dient om te beginnen te worden gepreciseerd dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten ingevolge de leden 1, 3 en 4 van artikel 1 van deze richtlijn, tezamen gelezen, elkaar alle inlichtingen verstrekken die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de inkomsten- en de vermogensbelasting alsook van soortgelijke belastingen, zoals de litigieuze belasting.

40 Verder vindt deze uitwisseling van inlichtingen volgens artikel 2 van richtlijn 77/799 plaats op verzoek van de bevoegde autoriteit van de betrokken lidstaat. Zoals blijkt uit artikel 3 van de richtlijn, wisselen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten ook, voor bepaalde in de richtlijn bedoelde groepen van gevallen, automatisch, zonder voorafgaand verzoek, inlichtingen uit. Volgens artikel 4 wisselen zij eveneens spontaan inlichtingen uit.

- 41 Dienaangaande bepaalt artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799 dat deze richtlijn niet verplicht tot het instellen van een onderzoek of het verstrekken van inlichtingen wanneer de wetgeving of de administratieve praktijk van de lidstaat die de inlichtingen zou moeten verstrekken, de bevoegde autoriteit niet toestaat voor eigen doeleinden een zodanig onderzoek in te stellen of zodanige inlichtingen in te winnen of te gebruiken.
- 42 Ten slotte bepaalt artikel 11 van richtlijn 77/799 dat verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen die voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften, door deze richtlijn niet worden beperkt.
- 43 Wat de verplichtingen betreft die voortvloeien uit de overeenkomst van 1 april 1958, bepaalt artikel 22, lid 1, van deze overeenkomst dat de administratieve autoriteiten van de twee betrokken staten — in casu de Franse Republiek en het Groot-hertogdom Luxemburg — voor een correcte toepassing van de overeenkomst, op voorwaarde van wederkerigheid, hetzij ambtshalve, hetzij op verzoek de inlichtingen kunnen uitwisselen die op basis van de belastingwetgeving van deze twee staten in het kader van de normale belastingpraktijk kunnen worden verkregen. Deze informatie-uitwisseling betreft evenwel niet de holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht.
- 44 Uit de bepalingen van de overeenkomst blijkt duidelijk dat deze in een soortgelijke verplichting voorziet als richtlijn 77/799.
- 45 In deze omstandigheden vraagt de verwijzende rechter zich af of de door richtlijn 77/799 aan de lidstaten opgelegde verplichtingen inzake wederzijdse bijstand op belastinggebied zich ertegen verzetten dat de lidstaten de uit de overeenkomst van 1 april 1958 voortvloeiende verplichtingen toepassen.

- 46 Dienaangaande wordt in de eerste plaats gesteld dat de uit deze overeenkomst voortvloeiende verplichtingen geen afbreuk doen aan de toepasselijkheid van richtlijn 77/799. Volgens de Griekse regering vallen deze verplichtingen hoe dan ook onder artikel 11 van de richtlijn, volgens hetwelk verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen die voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften door deze richtlijn niet worden beperkt.
- 47 Dit argument dient meteen te worden verworpen. Het lijdt immers geen twijfel dat de overeenkomst van 1 april 1958 voor holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht geen verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen bevat. Integendeel, deze overeenkomst beoogt de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot deze holdingvennootschappen te beperken of zelfs uit te sluiten.
- 48 Hieruit volgt dat in het hoofdgeding geen beroep kan worden gedaan op artikel 11 van richtlijn 77/799.
- 49 In de tweede plaats stelt de Franse regering dat uit artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799 blijkt dat deze richtlijn zich er niet tegen verzet dat de overeenkomst van 1 april 1958, die holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht uitsluit van het systeem van informatie-uitwisseling tussen de betrokken nationale administraties, in casu wordt toegepast.
- 50 Volgens artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799 verplicht deze richtlijn de lidstaten niet tot het instellen van een onderzoek of het verstrekken van inlichtingen wanneer de wetgeving of de administratieve praktijk van de lidstaat die de inlichtingen zou moeten verstrekken de bevoegde autoriteit niet toestaat voor eigen doeleinden een zodanig onderzoek in te stellen of zodanige inlichtingen in te winnen of te gebruiken.

- 51 Volgens de Franse regering vereist de relevante Luxemburgse wetgeving van holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht enkel dat zij inlichtingen verstrekken over hun juridische status, en bepaalt zij dat zij niet voor belastingdoeleinden om inlichtingen kunnen worden verzocht.
- 52 Voor zover deze informatie betreffende de relevante Luxemburgse wetgeving juist is, wat de verwijzende rechter dient na te gaan, valt de situatie van holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht bijgevolg, wat de wederzijdse bijstand van de lidstaten op het gebied van directe en indirecte belastingen betreft, onder artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799.
- 53 Hetzelfde geldt voor de overeenkomst van 1 april 1958, volgens welke de betrokken partijen deze holdingvennootschappen uit het hierin vastgelegde informatie-uitwisselingssysteem hebben uitgesloten.
- 54 De overeenkomst van 1 april 1958 weerspiegelt immers slechts de staat van de Luxemburgse wetgeving op dit gebied, zodat deze overeenkomst eveneens, wat de beperkte werkingssfeer ervan betreft, onder artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799 valt.
- 55 In deze omstandigheden dient op de derde vraag te worden geantwoord dat richtlijn 77/799 en met name artikel 8, lid 1, ervan zich er niet tegen verzet dat twee lidstaten zijn gebonden door een internationale overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting en ter vaststelling van de regels inzake wederzijdse administratieve bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die, voor een van deze lidstaten, een categorie van belastingplichtigen die is onderworpen aan een onder deze richtlijn vallende belasting, van haar werkingssfeer uitsluit, voor zover de wetgeving of de administratieve praktijk van de lidstaat die de inlichtingen dient te verstrekken, de bevoegde autoriteit niet toestaat voor eigen doeleinden zodanige inlichtingen in te winnen of te gebruiken, wat door de verwijzende rechter dient te worden nagegaan.

Eerste vraag

- 56 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van het Verdrag betreffende de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in Frankrijk gevestigde vennootschappen van de litigieuze belasting vrijstelt, terwijl zij deze vrijstelling voor in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen afhankelijk stelt van het bestaan van een tussen de Franse Republiek en deze staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, of van de omstandigheid dat deze vennootschappen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de in Frankrijk gevestigde vennootschappen onderworpen zijn.
- 57 Aangezien de verwijzende rechter het Hof verzoekt om zowel artikel 52 van het Verdrag betreffende de vrijheid van vestiging als artikel 73 B van het Verdrag betreffende het vrije kapitaalverkeer uit te leggen, dient te worden uitgemaakt of een nationale regeling zoals de onderhavige onder de regels betreffende deze vrijheden kan vallen.
- 58 Wat artikel 73 B van het Verdrag betreft, zij eraan herinnerd dat de uitoefening van het recht om op het grondgebied van een andere lidstaat onroerende zaken te verkrijgen, te exploiteren en te vervreemden, welk recht blijkens artikel 54, lid 3, sub e, EG-Verdrag [thans, na wijziging, artikel 44, lid 2, sub e, EG] het noodzakelijke complement van de vrijheid van vestiging is, tot kapitaalverkeer leidt (arrest van 25 januari 2007, Festersen, C-370/05, Jurispr. blz. I-1129, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 59 Volgens vaste rechtspraak omvat het kapitaalverkeer handelingen waarmee niet-ingezetenen op het grondgebied van een lidstaat in onroerende zaken beleggen,

zoals blijkt uit de nomenclatuur van het kapitaalverkeer in bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [dat is ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5). Deze nomenclatuur behoudt voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer de indicatieve waarde die zij voorheen reeds bezat (zie arrest Festersen, reeds aangehaald, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 60 Vaststaat dat verzoekster in het hoofdgeding als holdingvennootschap naar Luxemburgs recht onroerende zaken in Frankrijk heeft gekocht. Het lijkt geen twijfel dat een dergelijke grensoverschrijdende investering een kapitaalbeweging in de zin van bovengenoemde nomenclatuur vormt (zie arrest van 5 juli 2005, D., C-376/03, Jurispr. blz. I-5821, punt 24).
- 61 Hieruit volgt dat een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, valt onder de regels betreffende het vrije kapitaalverkeer.
- 62 Wat artikel 52 van het Verdrag betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de vrijheid van vestiging — die in dit artikel aan de gemeenschapsonderdanen wordt toegekend en die voor hen de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst alsmede de oprichting en het bestuur van ondernemingen omvat onder dezelfde voorwaarden als in de wetgeving van de lidstaat van vestiging voor eigen onderdanen zijn vastgesteld — voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, het recht meebrengt om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een bijkantoor of een agentschap (arresten van 23 februari 2006, Keller Holding, C-471/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 29, en 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 63 Bovendien is het begrip „vestiging” in de zin van het Verdrag zeer ruim en houdt het in dat een gemeenschapsonderdaan duurzaam kan deelnemen aan het economische leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, daar voordeel uit kan halen en op die wijze de economische en sociale vervlechting in de Gemeenschap op het gebied van niet in loondienst verrichte werkzaamheden kan bevorderen (zie met name arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, reeds aangehaald, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 64 De regels inzake het recht van vestiging kunnen evenwel in beginsel slechts worden toegepast indien een permanente aanwezigheid in de lidstaat van ontvangst verzekerd is en, in het geval van verwerving en bezit van onroerende zaken, indien deze zaken actief worden beheerd (arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, reeds aangehaald, punt 19).
- 65 In de onderhavige zaak bezit verzoekster in het hoofdgeding weliswaar onroerende zaken in Frankrijk, maar noch uit de door de verwijzende rechter beschreven feiten, noch uit de voor het Hof ingediende opmerkingen blijkt dat zij deze zaken bezit in het kader van de uitoefening van haar activiteiten of dat zij zelf haar onroerend vermogen beheert.
- 66 Bijgevolg dient te worden geconcludeerd dat de bepalingen betreffende de vrijheid van vestiging in beginsel niet van toepassing zijn in omstandigheden zoals die welke in de verwijzingsbeschikking zijn uiteengezet.
- 67 Uit het bovenstaande volgt dat dient te worden onderzocht of een nationale regeling als in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van het kapitaalverkeer inhoudt.

- 68 Dienaangaande dient vooraf te worden herinnerd aan de vaste rechtspraak dat, hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arresten van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19; 6 maart 2007, Meilicke e.a., C-292/04, Jurispr. blz. I-1835, punt 19, en 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, Jurispr. blz. 4051, punt 21).
- 69 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt tevens dat de maatregelen die ingevolge artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van deze lidstaat kunnen ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (arrest Festersen, reeds aangehaald, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 70 Wat de rechtspersonen betreft die hun zetel van werkelijke leiding in Frankrijk hebben, deze zijn ingevolge artikel 990 E, punt 3, CGI vrijgesteld van de litigieuze belasting wanneer zij ieder jaar de belastingadministratie op haar verzoek mededeling doen van de ligging en de samenstelling van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hebben, van de naam en het adres van hun aandeelhouders, vennoten of andere leden en van het aantal aandelen, deelbewijzen of andere rechten dat ieder van hen houdt, en de verklaringen inzake hun fiscale vestiging aan haar doen toekomen, of zich daartoe verbinden en deze verbintenis ook nakomen.
- 71 Wat de rechtspersonen betreft die hun zetel in een andere staat dan Frankrijk hebben, bepaalt artikel 990 E, punt 2, CGI dat deze — evenals de rechtspersonen die hun zetel van werkelijke leiding in Frankrijk hebben — zijn vrijgesteld van de litigieuze belasting wanneer zij ieder jaar aangifte doen van de ligging, de samenstelling en de waarde van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hebben, van de naam en het adres van hun vennoten op dezelfde datum alsmede van het aantal aandelen of deelbewijzen dat ieder van hen houdt.

- 72 Er moet evenwel volgens dezelfde bepaling van de CGI ook een overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking zijn gesloten of, volgens artikel 990 E, punt 3, CGI, een verdrag op grond waarvan de betrokken rechtspersonen niet aan een hogere belasting mogen worden onderworpen dan rechtspersonen die hun zetel van werkelijke leiding in Frankrijk hebben.
- 73 Wat de vrijstelling van artikel 990 E, punt 2, CGI betreft, dient te worden opgemerkt dat de overeenkomst waarnaar dit artikel verwijst, is gesloten, maar dat holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht, zoals verzoekster in het hoofdgeding, van de werkingsfeer ervan zijn uitgesloten en dus geen aanspraak kunnen maken op vrijstelling van de litigieuze belasting.
- 74 Wat de rechtspersonen betreft die hun zetel van leiding niet in Frankrijk hebben en die aanspraak maken op de vrijstelling van artikel 990 E, punt 3, CGI, dient worden opgemerkt dat tot op heden geen specifiek dubbelbelastingverdrag tussen de Franse Republiek en het Groothertogdom Luxemburg is gesloten. In die omstandigheden heeft de belastingadministratie, zoals duidelijk is aangegeven in de verwijzingsbeslissing, op grond van artikel 990 E, punt 3, CGI het door verzoekster in het hoofdgeding ingediende verzoek tot vrijstelling van de litigieuze belasting afgewezen.
- 75 Uit het bovenstaande volgt dat rechtspersonen die hun zetel van leiding niet in Frankrijk hebben, anders dan andere belastingplichtigen, ingevolge de artikelen 990 D en 990 E, punten 2 en 3, CGI slechts van de litigieuze belasting kunnen worden vrijgesteld indien zij voldoen aan een aanvullende voorwaarde, namelijk dat een overeenkomst tussen de Franse Republiek en de betrokken staat is gesloten.

- 76 Zonder een dergelijke overeenkomst kan een rechtspersoon die zijn zetel van leiding niet in Frankrijk heeft, niet met succes op grond van de artikelen 990 D en 990 E, punten 2 et 3, CGI om vrijstelling van de litigieuze belasting verzoeken. Gelet op het feit dat de beslissing om een overeenkomst of een verdrag te sluiten enkel bij de betrokken lidstaten ligt, kan de voorwaarde dat er een overeenkomst inzake administratieve bijstand of een verdrag bestaat voor deze groep rechtspersonen de facto tot gevolg hebben dat zij nooit van de litigieuze belasting kunnen worden vrijgesteld.
- 77 Hieruit volgt dat de voorwaarden die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling oplegt om aanspraak te kunnen maken op vrijstelling van de litigieuze belasting, onroerende investeringen in Frankrijk voor niet-ingezeten vennootschappen, zoals holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht, minder aantrekkelijk maken.
- 78 Deze regeling houdt dus voor de betrokken rechtspersonen een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in, wat in beginsel verboden is door artikel 73 B van het Verdrag.
- 79 In deze omstandigheden dient ten slotte in de derde plaats te worden onderzocht of de beperking die uit de litigieuze belasting voortvloeit, gerechtvaardigd is door een dwingende reden van algemeen belang.
- 80 Dienaangaande stelt de Franse regering dat de litigieuze belasting deel uitmaakt van de regeling ter bestrijding van belastingfraude, die tot doel heeft rechtspersonen die al dan niet rechtstreeks een onroerende zaak in Frankrijk bezitten, ertoe aan te zetten de identiteit te onthullen van de natuurlijke of rechtspersonen die hun aandelen in handen hebben.

- 81 Volgens de rechtspraak van het Hof vormt de bestrijding van belastingfraude zeker een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van het vrije verkeer kan rechtvaardigen (zie arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, reeds aangehaald, punt 32, en arrest van 30 januari 2007, Commissie/Denemarken, C-150/04, Jurispr. blz. I-1163, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 82 De betrokken beperking moet evenwel geschikt zijn om het nagestreefde doel te bereiken en mag niet verder gaan dan hiervoor nodig is (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Manninen*, punt 29; *Centro di Musicologia Stauffer*, punt 32; Commissie/Denemarken, punt 46, en arrest van 5 juli 2007, Commissie/België, C-522/04, Jurispr. blz. I-5701, punt 47).
- 83 Onderzocht moet dus worden of de litigieuze belasting geschikt is om belastingfraude te bestrijden en of zij niet verder gaat dan nodig is om dit doel te verwezenlijken.
- 84 Volgens de Franse regering strekt de litigieuze belasting ertoe belastingplichtigen die aan de Franse vermogensbelasting zijn onderworpen, ervan te weerhouden deze belasting te omzeilen door vennootschappen op te richten — die vervolgens onroerende zaken in Frankrijk verwerven — in staten die geen overeenkomst inzake administratieve bijstand met de Franse Republiek hebben gesloten en evenmin een verdrag dat een clausule van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat op grond waarvan deze vennootschappen niet zwaarder mogen worden belast dan vennootschappen die in Frankrijk zijn gevestigd.
- 85 De litigieuze belasting beoogt met name de praktijk te bestrijden waarbij natuurlijke personen die hun fiscale woonplaats in Frankrijk hebben en waarvan de onroerende zaken normalerwijs aan vermogensbelasting onderworpen zouden zijn, vennootschappen oprichten die hun fiscale vestiging hebben in een andere staat waarvan de Franse Republiek niet de nodige inlichtingen kan krijgen betreffende de natuurlijke personen die deelnemingen in deze vennootschappen bezitten.

- 86 De noodzakelijke voorwaarde voor vrijstelling is dus in feite dat de zekerheid bestaat dat de Franse belastingadministratie rechtstreeks aan de buitenlandse belastingautoriteiten alle informatie kan vragen die nodig is voor de controle van de aangiften die overeenkomstig artikel 990 E CGI zijn verricht door vennootschappen die eigendomsrechten of andere zakelijke rechten op onroerende zaken in Frankrijk hebben, alsook van de aangiften die door natuurlijke personen die hun fiscale woonplaats in Frankrijk hebben, zijn verricht met betrekking tot hun onroerende zaken die aan vermogensbelasting zijn onderworpen.
- 87 Door alle vennootschappen die niet aan deze voorwaarde voldoen te belasten, leidt de betrokken Franse wetgeving ertoe dat onroerende zaken in het bezit van vennootschappen die als „dekmantel” worden gebruikt door natuurlijke personen die zonder deze vennootschappen vermogensbelasting zouden moeten betalen, worden belast.
- 88 De litigieuze belasting biedt dus de mogelijkheid om praktijken te bestrijden die louter tot doel hebben te vermijden dat natuurlijke personen in Frankrijk vermogensbelasting moeten betalen, of althans deze praktijken minder aantrekkelijk te maken. Zij is dus geschikt voor de verwezenlijking van het doel, belastingfraude te bestrijden.
- 89 Nagegaan dient evenwel nog te worden of de litigieuze belasting niet verder gaat dan noodzakelijk is om dit doel te bereiken.
- 90 Volgens de Franse regering dienen strikte voorwaarden aan de vrijstelling van de litigieuze belasting te worden verbonden wegens de problemen die de Franse belastingautoriteiten ondervinden om belastingfraude te bewijzen bij gebreke van betrouwbare informatie aan de hand waarvan de door de belastingplichtigen in hun aangiften verstrekte informatie kan worden gecontroleerd.

- 91 Dienaangaande dient te worden herinnerd aan de vaste rechtspraak dat de bestrijding van belastingfraude slechts als rechtvaardigingsgrond kan worden aanvaard indien zij gericht is tegen zuiver kunstmatige constructies die tot doel hebben de belastingwet te ontduiken, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit. Een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking volstaat derhalve niet als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie in die zin arresten van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 45; 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 27, en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 92 Eveneens volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een lidstaat op grond van richtlijn 77/799 de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat verzoeken hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de onder deze richtlijn vallende belastingen te bepalen (zie arresten Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, reeds aangehaald, punt 71, en Commissie/Denemarken, reeds aangehaald, punt 52). Bovendien blijkt uit het antwoord op de tweede prejudiciële vraag dat de litigieuze belasting onder richtlijn 77/799 valt.
- 93 Uit het antwoord op de derde vraag blijkt dat de beperking van de werkingssfeer van de overeenkomst van 1 april 1958 in de omstandigheden van het hoofdgeding neerkomt op een begrenzing van de uitwisseling van inlichtingen in de zin van artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799, zodat het voor de Franse belastingautoriteiten onmogelijk kan zijn om belastingfraude doeltreffend te bestrijden in het geval van holdingvennootschappen naar Luxemburgse recht.
- 94 Uit de rechtspraak blijkt evenwel eveneens dat artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799 de belastingautoriteiten van de lidstaten weliswaar geen verplichting tot samenwerking oplegt wanneer de wetgeving of de administratieve praktijk van deze lidstaten de bevoegde autoriteiten niet toestaat voor eigen doeleinden een onderzoek in te stellen

of inlichtingen in te winnen of te gebruiken, maar dat het feit dat niet om deze samenwerking kan worden verzocht niet de weigering van een fiscaal voordeel kan rechtvaardigen.

- 95 Niets belet de betrokken belastingautoriteiten immers, van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten voor de correcte vaststelling van de betrokken belastingen, en in voorkomend geval de gevraagde vrijstelling te weigeren wanneer deze bewijzen niet worden geleverd (zie arrest Commissie/Denemarken, reeds aangehaald, punt 54 en aangehaalde rechtspraak).
- 96 Zo kan niet op voorhand worden uitgesloten dat de belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren of hij niet probeert de betaling van de belastingen te vermijden of te omzeilen (zie in die zin arresten van 8 juli 1999, *Baxter e.a.*, C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punten 19 en 20, en 10 maart 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 25).
- 97 Verder kan de eventuele onmogelijkheid om de belastingautoriteiten van het Groothertogdom Luxemburg rechtstreeks om hun medewerking te verzoeken het in de omstandigheden van het hoofdgeding moeilijker maken om de inlichtingen te controleren.
- 98 Deze moeilijkheid kan evenwel geen rechtvaardiging vormen voor een absolute weigering om een belastingvoordeel te verlenen voor investeringen die worden verricht door investeerders die uit deze lidstaat afkomstig zijn. Wanneer holdingvennootschappen naar Luxemburgs recht verzoeken om vrijstelling van de litigieuze belasting, kunnen de Franse belastingautoriteiten immers deze vennootschappen alle bewijzen vragen die zij noodzakelijk achten om een volledig

doorzichtig beeld van hun eigendomsrechten en hun aandeelhoudersstructuur te krijgen, ongeacht het bestaan van een overeenkomst inzake administratieve bijstand of een verdrag dat een clause van non-discriminatie op belastinggebied bevat.

- 99 Volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Franse wetgeving kunnen vennootschappen die zijn uitgesloten van de werkingssfeer van een overeenkomst inzake administratieve bijstand en niet vallen onder een verdrag dat een clause van non-discriminatie op belastinggebied bevat, maar die in onroerende zaken in Frankrijk investeren, geen bewijsstukken overleggen waarmee de identiteit van hun aandeelhouders kan worden aangetoond, en evenmin enige andere door de Franse belastingautoriteiten noodzakelijk geachte informatie verstrekken. Door deze wetgeving kunnen deze vennootschappen dus nooit bewijzen dat zij geen bedrieglijk doel nastreven.
- 100 Hieruit volgt dat de Franse regering minder beperkende maatregelen had kunnen nemen om het doel van bestrijding van belastingfraude te bereiken.
- 101 De litigieuze belasting vindt dus geen rechtvaardiging in de bestrijding van deze fraude.
- 102 Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 73 B van het Verdrag aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in Frankrijk gevestigde vennootschappen van de litigieuze belasting vrijstelt, terwijl zij deze vrijstelling voor in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen afhankelijk stelt van het bestaan van een tussen de Franse Republiek en deze staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking, of van de omstandigheid dat deze vennootschappen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de vennootschappen zijn onderworpen die in Frankrijk zijn gevestigd, en een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap niet de mogelijkheid biedt bewijzen te leveren van de identiteit van de natuurlijke personen die haar aandelen in handen hebben.

Vierde vraag

- 103 Gelet op de antwoorden die het Hof op de eerste drie vragen heeft gegeven, hoeft de vierde vraag van de verwijzende rechter niet te worden beantwoord.

Kosten

- 104 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De belasting over de marktwaarde van onroerende zaken in Frankrijk die in het bezit zijn van rechtspersonen, is een soortgelijke belasting als de belastingen zoals bedoeld in artikel 1, lid 3, van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992, die wordt geheven naar bestanddelen van het vermogen in de zin van artikel 1, lid 2, van deze richtlijn.**

- 2) **Richtlijn 77/799, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12, en met name artikel 8, lid 1, ervan verzet zich er niet tegen dat twee lidstaten zijn gebonden door**

een internationale overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting en ter vaststelling van de regels inzake wederzijdse administratieve bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die, voor een van deze lidstaten, een categorie van belastingplichtigen die is onderworpen aan een onder deze richtlijn vallende belasting, van haar werkingssfeer uitsluit, voor zover de wetgeving of de administratieve praktijk van de lidstaat die de inlichtingen dient te verstrekken, de bevoegde autoriteit niet toestaat voor eigen doeleinden zodanige inlichtingen in te winnen of te gebruiken, wat door de verwijzende rechter dient te worden nagegaan.

- 3) Artikel 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG) dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die in Frankrijk gevestigde vennootschappen vrijstelt van de belasting over de marktwaarde van onroerende zaken die in Frankrijk in het bezit zijn van rechtspersonen, terwijl zij deze vrijstelling voor in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen afhankelijk stelt van het bestaan van een tussen Frankrijk en deze staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking, of van de omstandigheid dat deze vennootschappen als gevolg van de toepassing van een verdrag dat een clause van non-discriminatie op grond van nationaliteit bevat, geen hogere belasting mag worden opgelegd dan die waaraan de vennootschappen zijn onderworpen die in Frankrijk zijn gevestigd, en een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap niet de mogelijkheid biedt bewijzen te leveren van de identiteit van de natuurlijke personen die haar aandelen in handen heeft.

ondertekeningen