

Sag C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

mod

Directeur général des impôts,

Ministère public

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af cour de cassation (Frankrig))

»Direkte beskatning – afgift på handelsværdien af fast ejendom, der i Frankrig indehaves af juridiske personer – luxembourgske holdingselskaber – nægtelse af fritagelse – direktiv 77/799/EØF – de deri nævnte skatter og afgifter ikke udtømmende opregnet – afgift af lignende art – begrænsninger i udvekslingen af oplysninger – bilateral overenskomst – EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF) – frie kapitalbevægelser – bekæmpelse af skattesvig«

Sammendrag af dom

1. *Tilnærmelse af lovgivningerne – gensidig bistand mellem medlemsstaternes myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter – direktiv 77/799*

(Rådets direktiv 77/799, art. 1, stk. 2 og 3)

2. *Tilnærmelse af lovgivningerne – gensidig bistand mellem medlemsstaternes myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter – direktiv 77/799*

(Rådets direktiv 77/799, art. 8, § 1)

3. *Frie kapitalbevægelser – restriktioner – afgift på handelsværdien af fast ejendom, der indehaves af juridiske personer*

(EF-traktaten, art. 73 B (nu art. 56 EF))

1. En afgift, der af en medlemsstat er indført på handelsværdien af fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, der indehaves af juridiske personer, udgør en afgift af lignende art som de skatter, der er omhandlet i artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter, der pålignes på grundlag af dele af formuen som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2.

(jf. præmis 37 og domskonkl. 1)

2. Direktiv 77/799 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter og særligt direktivets artikel 8, stk. 1, er ikke til hinder for, at to medlemsstater er bundet af en international overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af regler om gensidige administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter, hvorefter en kategori af skattepligtige, der er undergivet en skat, der er omfattet af direktivet, i den ene medlemsstat er udelukket fra overenskomstens anvendelsesområde, for så vidt som lovgivningen eller den administrative praksis i den medlemsstat, der skal afgive oplysningerne, ikke tillader den kompetente myndighed at fremskaffe

eller anvende disse oplysninger til den pågældende medlemsstats egne formål, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

(jf. præmis 55 og domskonkl. 2)

3. Traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter selskaber, der er etableret i denne medlemsstat, fritages for afgiften på handelsværdien af fast ejendom, der i medlemsstaten indehaves af juridiske personer, hvorimod denne fritagelse for selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, er betinget af, at der mellem den pågældende medlemsstat og den anden stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse selskaber i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret i den første medlemsstat, og hvorefter det ikke er muligt for et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, at fremlægge beviser for identiteten af de fysiske personer, der er selskabets aktionærer.

(jf. præmis 102 og domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

11. oktober 2007(*)

»Direkte beskatning – afgift på handelsværdien af fast ejendom, der i Frankrig indehaves af juridiske personer – luxembourgske holdingselskaber – nægtelse af fritagelse – direktiv 77/799/EØF – de deri nævnte skatter og afgifter ikke udtømmende opregnet – afgift af lignende art – begrænsninger i udvekslingen af oplysninger – bilateral overenskomst – EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF) – frie kapitalbevægelser – bekæmpelse af skattesvig «

I sag C-451/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af cour de cassation (Frankrig) ved afgørelse af 13. december 2005, indgået til Domstolen den 19. december 2005, i sagen:

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

mod

Directeur général des impôts

Ministère public,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne E. Juhász, G. Arestis (refererende dommer), J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig J. Swedenborg,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. januar 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA ved avocat J.-J. Gattineau
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede
- den græske regering ved S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou og K. Boskovits, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og M. de Grave, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved V. Jackson, som befuldmægtiget, bistået af barrister T. Ward
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. april 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører en fortolkning af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og artikel 73 B (nu artikel 56 EF) samt af artikel 1 i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 77/799«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag anlagt af Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (herefter »ELISA«) mod directeur général des impôts vedrørende selskabets pligt til at betale afgift på handelsværdien af fast ejendom beliggende i Frankrig, der indehaves af juridiske personer (herefter »den omtvistede afgift«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I artikel 1 i direktiv 77/799, der har overskriften »Almindelige bestemmelser«, bestemmes:

»1. Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler i overensstemmelse med dette direktiv alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst-

og formueskat [...]

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, såvel som 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 [...]

[...]«

4 Artikel 2, 3 og 4 i direktiv 77/799 indeholder bestemmelser vedrørende henholdsvis udveksling efter anmodning, automatisk udveksling og uopfordret udveksling af de oplysninger, der er omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 1.

5 I direktivets artikel 8, som har overskriften »Begrænsninger i udvekslingen af oplysninger«, bestemmes:

»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.«

6 I artikel 11 i direktiv 77/799, som har overskriften »Anvendelse af videregående bestemmelser for bistand«, bestemmes, at »[u]dførelsen af videregående forpligtelser til at udveksle oplysninger på grundlag af andre retsakter [ikke berøres] af foranstående bestemmelser«.

De nationale bestemmelser

7 I artikel 990 D og 990 E i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«), som affattet ved lov nr. 92-1376 af 30. december 1992 om finansloven for 1993 (JORF nr. 304 af 31.12.1992), foreskrives:

»Artikel 990 D

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 ejendomme, skal betale en årlig afgift på 3% af disse ejendommers eller rettigheders handelsværdi.

Som juridisk person, der ved mellemmand ejer faste ejendomme eller rettigheder over faste ejendomme, der er beliggende i Frankrig, anses enhver juridisk person, som ejer en andel, uanset dennes udformning eller størrelse, i en juridisk person, der ejer sådanne faste ejendomme eller rettigheder eller ejer en andel i en tredje juridisk person, som selv ejer faste ejendomme eller rettigheder eller er mellemmand i kæden af andele. Denne bestemmelse finder anvendelse uanset antallet af juridiske personer, der er mellemmand.

Artikel 990 E

Den i artikel 990 D fastsatte afgift finder ikke anvendelse på:

1. juridiske personer, hvis aktiver i form af fast ejendom, jf. artikel 990 D, som er beliggende i Frankrig, repræsenterer mindre end 50% af deres franske aktiver. Ved anvendelsen af denne bestemmelse medregnes fast ejendom, som de i artikel 990 D nævnte juridiske personer eller mellemmand anvender til deres egen erhvervsvirksomhed, dog ikke ejendomsvirksomhed, ikke i aktiver i form af fast ejendom
2. 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 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. 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 [...]

Internationale bestemmelser

8 I artikel 21, stk. 1, i overenskomsten mellem Den Franske Republik og Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af regler om gensidige administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter, undertegnet i Paris den 1. april 1958, som ændret ved tillægsoverenskomst undertegnet i Paris den 8. september 1970 (herefter »overenskomsten af 1. april 1958«), bestemmes:

»Statsborgere og selskaber eller andre sammenslutninger i en af de to kontraherende stater skal i

den anden kontraherende stat ikke være undergivet andre eller højere skatter end de, som påhviler statsborgere og selskaber eller andre sammenslutninger i sidstnævnte stat.«

9 I artikel 22, stk. 1, i overenskomsten af 1. april 1958 bestemmes:

»De kompetente forvaltningsmyndigheder i de to stater kan under forudsætning af gensidighed, med henblik på en hensigtsmæssig anvendelse af nærværende overenskomst, af egen drift eller på anmodning udveksle oplysninger, som skattelovgivningen i de to stater gør det muligt at fremskaffe gennem normal forvaltningspraksis [...]«

10 Ifølge en skriftveksling af 8. september 1970 vedrørende overenskomsten af 1. april 1958 har den franske og den luxembourgske regering bestemt, at »overenskomsten efter ikrafttrædelsen ikke skal finde anvendelse på holdingselskaber som omhandlet i den luxembourgske særlovgivning (nu lov af 31.7.1929 og lovdekret af 27.12.1937), eller på indkomst, som en person, der er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, oppebærer fra sådanne selskaber, eller på disse personers interesser i sådanne selskaber«.

11 Bosættelseskonventionen mellem Den Franske Republik og Storhertugdømmet Luxembourg, undertegnet i Paris den 31. marts 1930, indeholder en mestbegunstigelsesklausul.

12 I henhold til denne konventions artikel 9 »forpligter de to høje kontraherende parter sig til snarest muligt at indgå en særlig overenskomst om de gebyrer, afgifter, skatter og bidrag, som statsborgere og selskaber skal betale, og for at regulere spørgsmål om dobbeltbeskatning«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 ELISA er et luxembourgsk holdingselskab, stiftet i henhold til bestemmelserne i loi du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières (Holding companies) (lov af 31.7.1929 om skatteordningen for holdingselskaber, Mém 1929, s. 685), som ændret ved règlement grand-ducal (storhertugelig anordning) af 24. marts 1989 (Mém. A 1989, s. 181).

14 I henhold til denne lovs artikel 1, andet afsnit, er holdingselskabet fritaget for indkomstskat, tillægsafgift, supplerende skat samt kuponskat, og det er også fritaget for kommunernes skattetillæg. Retten til overvågning og undersøgelse for så vidt angår holdingselskaber tilkommer i henhold til lovens artikel 1, sjette afsnit, den registrerende myndighed og er begrænset til forespørgsler om og undersøgelse af fakta og oplysninger vedrørende selskabets skattemæssige status og de oplysninger, som er nødvendige for at sikre og kontrollere, at de skatter og afgifter, som selskabet er pligtig at svare, opkræves korrekt.

15 Ifølge forelæggelsesafgørelsen ejer ELISA flere faste ejendomme på fransk område og er derfor omfattet af bestemmelserne i CGI's artikel 990 D ff. om indførelse af den omtvistede afgift.

16 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at ELISA havde underskrevet de i loven fastsatte erklæringer, men ikke betalt de på dette grundlag fastsatte afgifter. Den 18. december 1997 udstedte skattemyndigheden et pålæg til selskabet om betaling af afgifterne, som 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 de Paris med påstand om fritagelse for betaling af de nævnte afgifter.

17 Efter de to afgørelser, der gik ELISA imod, afsagt henholdsvis af tribunal de grande instance de Paris den 28. oktober 1999 og af cour d'appel de Paris den 5. juli 2001, iværksatte selskabet kassationsanke.

18 Cour de cassation har besluttet at udsætte sagen og 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 [CGI], hvorefter juridiske personer, hvis hjemsted for den faktiske ledelse er beliggende i Frankrig, kan opnå fritagelse for [den omtvistede afgift], 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 [direktiv 77/799]?

3) Er i bekræftende fald de forpligtelser, som er pålagt medlemsstaterne hvad angår den gensidige bistand på skatteområdet ved direktiv [77/799], til hinder for, at medlemsstaterne henholder sig til forpligtelser af samme 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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Indledningsvis bemærkes, at tvisten i hovedsagen alene vedrører faktiske omstændigheder vedrørende medlemsstaterne og ikke tredjelande. Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål vedrører derfor kun forholdet mellem medlemsstaterne.

Det andet spørgsmål

20 Med det andet spørgsmål, som skal behandles først, ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omtvistede afgift udgør en formueskat i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1 i direktiv 77/799.

21 Herved bemærkes for det første, at det fremgår af artikel 1, stk. 2, i direktiv 77/799, at 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, såvel som skatter på formueforøgelse.

22 Det fremgår klart af denne bestemmelse, at ud over skatter, der pålignes på grundlag af hele indkomsten og hele formuen, vedrører direktiv 77/799 også skatter, der pålignes på grundlag af dele af indkomsten eller formuen. Heraf følger, at sådanne skatter, uanset hvorledes de

benævnes, også udgør en del af de skatter, for hvilke medlemsstaternes kompetente myndigheder i overensstemmelse med direktiv 77/799 udveksler alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af nævnte skatter.

23 Ifølge artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799 er de i artiklens stk. 2 omhandlede afgifter og skatter for det andet for så vidt angår Frankrig især *impôt sur le revenu*, *impôt sur les sociétés*, *taxe professionnelle*, *taxe foncière sur les propriétés bâties* og *taxe foncière sur les propriétés non bâties*.

24 Det fremgår utvetydigt af bestemmelserne i artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799, at opregningen af de afgifter og skatter, der er nævnt i denne artikel, ikke er udtømmende.

25 Under disse omstændigheder må argumentet om, at direktiv 77/799 ikke finder anvendelse i tvisten i hovedsagen, fordi den omtvistede afgift ikke er nævnt blandt de afgifter og skatter, der er omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 3, uden videre afvises.

26 At opregningen af de afgifter og skatter, der nævnes i artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799, ikke er udtømmende, støttes af artiklens stk. 4, hvori bestemmes, at medlemsstaternes kompetente myndigheder i overensstemmelse med dette direktiv også udveksler alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af alle skatter af samme eller lignende art, som i fremtiden vil kunne blive opkrævet i tillæg til eller i stedet for de i artiklens stk. 3 omhandlede skatter.

27 Den franske regering har erkendt, at opregningen af afgifter og skatter i artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799 ikke er udtømmende. Den har imidlertid gjort gældende, at den omtvistede afgifts kendetegn ikke gør det muligt at sidestille den med en formueskat i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1, stk. 1-3, i direktiv 77/799, og at direktivet derfor ikke kan finde anvendelse i hovedsagen.

28 Den franske regering har i den forbindelse for det første gjort gældende, at den omtvistede afgift ikke påhviler fysiske personer, men juridiske personer, og at formålet med denne afgift for det andet er at bekæmpe skatteunddragelse.

29 Hvad angår det første argument må det uden videre fastslås, at det fremgår af artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799, at de afgifter og skatter, for hvilke medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af disse skatter, omfatter skatter, der også påhviler juridiske personer, såsom *taxe professionnelle*, hvortil artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799 udtrykkeligt henviser.

30 Heraf følger, at argumentet om, at de afgifter og skatter, der er omhandlet i direktiv 77/799, ikke vedrører juridiske personer, må forkastes.

31 Hvad angår det andet argument, som den franske regering har fremført, bemærkes, at hvis det forudsættes, at formålet med den omtvistede afgift er at bekæmpe skatteunddragelse, vil dette formål under alle omstændigheder ikke i sig selv kunne indebære, at direktiv 77/799 ikke finder anvendelse i hovedsagen.

32 Det bemærkes endvidere, at det netop er for at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse samt også for at gøre det muligt at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat, at direktiv 77/799 foreskriver ordninger, der har til formål at styrke samarbejdet mellem skattemyndighederne inden for Fællesskabet (jf i denne retning bl.a. dom af 13.4.2000, sag C-420/98, W.N., Sml. I, s. 2847, præmis 22, og af 26.1.2006, sag C-533/03, Kommissionen mod Rådet, Sml. I, s. 1025, præmis 70 og 71).

33 Det ser ikke desto mindre ud til, at den franske regering med dette argument søger at bevise, at den omtvistede afgift ikke kan anses for en formueskat i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktiv 77/799. Denne påstand skulle være støttet af den omstændighed, at den omtvistede afgift påhviler juridiske personer.

34 Denne argumentation må imidlertid forkastes.

35 Ud over den omstændighed, at direktiv 77/799, som fremhævet i denne doms præmis 29, på ingen måde udelukker afgifter og skatter, der påhviler juridiske personer, fra sit anvendelsesområde, bemærkes, at den omtvistede afgift skal betales af juridiske personer, der ejer faste ejendomme, som er beliggende i Frankrig, og at den beregnes på grundlag af disse ejendommers værdi.

36 Det bemærkes, at den nævnte afgift påhviler en del af den pågældende juridiske persons formue. Afgiften er derfor en af de afgifter og skatter, der, uanset hvorledes de benævnes, pålignes på grundlag af dele af indkomsten eller formuen, som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 77/799.

37 Det følger af det ovenstående, at det andet spørgsmål må besvares med, at den omtvistede afgift udgør en afgift af lignende art som de skatter, der er omhandlet i artikel 1, stk. 3, i direktiv 77/799, der pålignes på grundlag af dele af formuen som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2.

Det tredje spørgsmål

38 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal der på den ene side henvises til de forpligtelser, som medlemsstaterne er pålagt ved de relevante bestemmelser i direktiv 77/799, og på den anden side til de forpligtelser, der påhviler de i sagen berørte to medlemsstater i henhold til overenskomsten af 1. april 1958.

39 Hvad angår de forpligtelser, der er pålagt ved direktiv 77/799, bemærkes indledningsvis, at i henhold til bestemmelserne i direktivets artikel 1, stk. 1, 3 og 4, skal medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksle alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat samt af afgifter og skatter af lignende art, såsom den omtvistede afgift.

40 I henhold til artikel 2 i direktiv 77/799 finder denne udveksling af oplysninger sted på anmodning af den pågældende medlemsstats kompetente myndigheder. Som det fremgår af direktivets artikel 3, udveksler medlemsstaternes kompetente myndigheder i visse tilfælde, der er omhandlet i direktivet, også automatisk oplysninger uden forudgående anmodning eller uopfordret i henhold til direktivets artikel 4.

41 I artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799 bestemmes i denne forbindelse, at direktivet ikke forpligter 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.

42 Endelig berøres udførelsen af videregående forpligtelser til at udveksle oplysninger på grundlag af andre retsakter i henhold til artikel 11 i direktiv 77/799 ikke af direktivets bestemmelser.

43 Hvad angår de forpligtelser, der følger af overenskomsten af 1. april 1958, bestemmes det i dennes artikel 22, stk. 1, at de kompetente forvaltningsmyndigheder i de pågældende to stater – i dette tilfælde Den Franske Republik og Storhertugdømmet Luxembourg – under forudsætning af gensidighed, med henblik på en hensigtsmæssig anvendelse af nærværende overenskomst, af egen drift eller på anmodning kan udveksle oplysninger, som de nationale skattelovgivninger gør det muligt at fremskaffe gennem normal forvaltningspraksis. Denne udveksling af oplysninger vedrører imidlertid ikke luxembourgske holdingselskaber.

44 Det fremgår klart af bestemmelserne i denne overenskomst, at den fastsætter forpligtelser af samme art som dem, der følger af direktiv 77/799.

45 Det er på denne baggrund, at den forelæggende ret ønsker oplyst, om de forpligtelser, der er pålagt medlemsstaterne ved direktiv 77/799 på området for gensidig skattemæssig bistand, er til hinder for, at medlemsstaterne anvender de forpligtelser, der følger af overenskomsten af 1. april 1958.

46 Det er i denne forbindelse for det første blevet gjort gældende, at de forpligtelser, der følger af denne overenskomst, ikke har nogen indvirkning på, om direktiv 77/799 finder anvendelse. Den hellenske regering har anført, at disse forpligtelser under alle omstændigheder er omfattet af direktivets artikel 11, hvori bestemmes, at udførelsen af videregående forpligtelser til at udveksle oplysninger på grundlag af andre retsakter ikke berøres af disse bestemmelser.

47 Dette argument kan uden videre forkastes. Der er med hensyn til luxembourgske holdingselskaber ingen tvivl om, at de forpligtelser, der følger af overenskomsten af 1. april 1958, ikke har en videregående rækkevidde med hensyn til udvekslingen af oplysninger. De tilsigter derimod at indsnævre, eller endog udelukke, en sådan udveksling, når denne vedrører oplysninger om de nævnte holdingselskaber.

48 Heraf følger, at artikel 11 i direktiv 77/799 ikke gyldigt kan påberåbes i forbindelse med tvisten i hovedsagen.

49 Den franske regering har for det andet gjort gældende, at det fremgår af artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799, at direktivet ikke er til hinder for, at overenskomsten af 1. april 1958, der udelukker oplysninger vedrørende luxembourgske holdingselskaber fra udvekslingen mellem de pågældende nationale myndigheder, anvendes i den foreliggende sag.

50 Det fremgår herved af artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799, at direktivet ikke forpligter medlemsstaterne 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.

51 Den franske regering har gjort gældende, at det i den relevante luxembourgske lovgivning bestemmes, at luxembourgske holdingselskaber kun har pligt til at afgive oplysninger om deres

retlige status, og at de ikke har pligt til at afgive oplysninger til skattemæssige formål.

52 Hvis dette er tilfældet med den relevante luxembourgske lovgivning, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, er situationen for luxembourgske holdingselskaber derfor omfattet af artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799 hvad angår medlemsstaternes gensidige bistand inden for området direkte og indirekte skatter.

53 Det samme gælder overenskomsten af 1. april 1958, hvoraf fremgår, at de kontraherende parter har udelukket disse selskaber fra det system til udveksling af oplysninger, der er foreskrevet i overenskomsten.

54 Overenskomsten af 1. april 1958 afspejler således blot den luxembourgske lovgivning på området, hvorfor denne overenskomst også for så vidt angår dens begrænsede anvendelsesområde er omfattet af artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799.

55 Det tredje spørgsmål må derfor besvares med, at direktiv 77/799 og særligt direktivets artikel 8, stk. 1, ikke er til hinder for, at to medlemsstater er bundet af en international overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af regler om gensidige administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter, hvorefter en kategori af skattepligtige, der er undergivet en skat, der er omfattet af direktivet, i den ene medlemsstat er udelukket fra overenskomstens anvendelsesområde, for så vidt som lovgivningen eller den administrative praksis i den medlemsstat, der skal afgive oplysningerne, ikke tillader den kompetente myndighed at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til den pågældende medlemsstats egne formål, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Det første spørgsmål

56 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens bestemmelser om etableringsfrihed og de frie kapitalbevægelser er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter selskaber, der er etableret i Frankrig, fritages for den omtvistede afgift, hvorimod denne fritagelse for selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, er betinget af, at der mellem Den Franske Republik og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at de disse selskaber 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 selskaber, der er etableret i Frankrig.

57 For så vidt som den forelæggende ret har anmodet Domstolen om en fortolkning af såvel traktatens artikel 52 om etableringsfriheden som af traktatens artikel 73 B om de frie kapitalbevægelser, skal det afgøres, om en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, kan være omfattet af disse friheder.

58 Hvad angår traktatens artikel 73 B bemærkes, at der er kapitalbevægelser forbundet med at gøre brug af retten til at erhverve, udnytte og afhænde fast ejendom på en anden medlemsstats område, hvilken ret udgør et nødvendigt supplement til etableringsfriheden, således som det fremgår af EF-traktatens artikel 54, stk. 3, litra e) [efter ændring nu artikel 44, stk. 2, litra e), EF] (dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

59 Ifølge fast retspraksis omfatter kapitalbevægelser 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] (EFT L 178, s. 5), og denne nomenklatur bevarer sin vejledende værdi for definitionen af begrebet kapitalbevægelser (jf. Festersen-dommen, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

60 Det er ubestridt, at sagsøgeren i hovedsagen i egenskab af luxembourgsk holdingselskab har købt faste ejendomme i Frankrig. Der er ingen tvivl om, at en sådan grænseoverskridende investering udgør en kapitalbevægelse som omhandlet i nævnte nomenklatur (jf. dom af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 24).

61 Heraf følger, at en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, er omfattet af de frie kapitalbevægelser.

62 Hvad angår traktatens artikel 52 følger det af Domstolens faste praksis, at den ret til fri etablering, som tilkommer medlemsstaternes statsborgere i henhold til denne artikel, 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 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 agentur (dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 29, og af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

63 Desuden 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 begunstigelse af det økonomiske og sociale samarbejde inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed (jf. bl.a. dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

64 For at anvende bestemmelserne om etableringsretten 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 aktivt (jf. bl.a. dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 19).

65 Selv om sagsøgeren i hovedsagen ejer faste ejendomme i Frankrig, fremgår det i den foreliggende sag hverken af den forelæggende rets beskrivelse af de faktiske omstændigheder eller af de indlæg, der er afgivet for Domstolen, at sagsøgeren ejer disse ejendomme i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed, eller at selskabet selv administrerer sine faste ejendomme.

66 Det må derfor konkluderes, at bestemmelserne om etableringsfriheden i princippet ikke finder anvendelse under sådanne omstændigheder, som er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen.

67 Det følger af det ovenfor anførte, at det må undersøges, om en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser.

68 Det er herved indledningsvis vigtigt at minde om, at det fremgår af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 19, og af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 21).

69 Det følger også af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge traktatens artikel 73 B, stk. 1, i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der afholder denne medlemsstats statsborgere fra at foretage investeringer i andre medlemsstater (Festersen-dommen, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

70 Hvad angår juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig, er disse i henhold til CGI's artikel 990 E, nr. 3, fritaget for den omtvistede afgift, 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.

71 Hvad angår juridiske personer, som har hjemsted i en anden stat end Frankrig, bestemmes det i CGI's artikel 990 E, nr. 2, at disse lige som juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig, er fritaget for den omtvistede afgift, såfremt de hvert år afgiver erklæring 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 samt antallet af hver af disses aktier eller andele.

72 Det er imidlertid i henhold samme bestemmelse i CGI desuden nødvendigt, at der er der indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller i henhold til CGI's artikel 990 E, nr. 3, en overenskomst, hvorefter de pågældende juridiske personer ikke må pålægges en større skat end skatten på juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig.

73 Hvad angår den fritagelse, der er omhandlet i CGI's artikel 990 E, nr. 2, er den overenskomst, hvortil denne artikel henviser, indgået, men luxembourgske holdingselskaber, som f.eks. sagsøgeren i hovedsagen, er udelukket fra overenskomstens anvendelsesområde og kan derfor ikke påberåbe sig fritagelsen for den omtvistede afgift.

74 Hvad angår juridiske personer, hvis ledelse ikke har hjemsted i Frankrig, og som kan påberåbe sig fritagelsen i CGI's artikel 990 E, nr. 3, bemærkes, at der indtil nu ikke er indgået nogen særlig overenskomst til regulering af spørgsmål om dobbeltbeskatning mellem Den Franske Republik og Storhertugdømmet Luxembourg. Det er på denne baggrund, og således som det klart er anført i forelæggelsesafgørelsen, at skattemyndighederne i hovedsagen i henhold til bestemmelserne i CGI's artikel 990 E, nr. 3, har afvist den anmodning om fritagelse for den omtvistede afgift, som sagsøgeren har indgivet.

75 Det fremgår af det ovenfor anførte, at juridiske personer, hvis ledelse ikke har hjemsted i Frankrig, for at de kan være omfattet af fritagelsen for den omtvistede afgift i henhold til CGI's artikel 990 D og artikel 990 E, nr. 2 og 3, i modsætning til andre skattepligtige personer er

underlagt en supplerende betingelse, nemlig betingelsen om, at der skal foreligge en overenskomst indgået mellem Den Franske Republik og den pågældende stat.

76 Herved bemærkes, at en juridisk person, hvis ledelse ikke har hjemsted i Frankrig, ikke har mulighed for at anmode om fritagelse for den omtvistede afgift i henhold til CGI's artikel 990 D og artikel 990 E, nr. 2 og 3, hvis der ikke foreligger en sådan overenskomst. Da det alene tilkommer de pågældende medlemsstater at beslutte, om de vil forpligte sig ved overenskomst, fremgår det, at betingelsen om, at der skal foreligge en overenskomst om administrativ bistand eller en traktat, for denne kategori af juridiske personer de facto kan indebære en permanent ordning uden fritagelse for den omtvistede afgift.

77 Heraf følger, at de krav, der stilles i den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, for at være omfattet af fritagelsen for den omtvistede afgift, gør investering i fast ejendom i Frankrig mindre attraktiv for ikke-hjemmehørende selskaber, såsom luxembourgske holdingselskaber.

78 For de pågældende juridiske personer udgør denne lovgivning derfor en restriktion for princippet om de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt efter artikel 56 EF.

79 Det må under disse omstændigheder endeligt for det tredje undersøges, om den restriktion, der følger af den omtvistede afgift, er begrundet i tvingende almene hensyn.

80 Den franske regering har herved gjort gældende, at den omtvistede afgift er en del af lovgivningen til bekæmpelse af skattesvig, hvis formål er at tilskynde juridiske personer, som direkte eller indirekte ejer fast ejendom i Frankrig, til at afsløre identiteten på de fysiske eller juridiske personer, der er medejere af disse juridiske personer.

81 Det følger klart af Domstolens faste praksis, at bekæmpelse af skatteunddragelse udgør tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for en bevægelsesfrihed (jf. dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 32, og dom af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

82 Den omhandlede restriktion skal imidlertid være egnet i forhold til det formål, der forfølges, og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det forfulgte mål (jf. i denne retning Manninen-dommen, præmis 29, dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 32, dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, præmis 46, og dom af 5.7.2007, sag C-522/04, Kommissionen mod Belgien, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 47).

83 Det skal derfor undersøges, om den omtvistede afgift er egnet til at bekæmpe skattesvig, og om den går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål.

84 Den franske regering har anført, at den omtvistede afgift har til formål at afskrække skattepligtige personer, som skal svare fransk formueskat, fra at unddrage sig denne beskatning ved at oprette selskaber, som bliver ejere af fast ejendom beliggende i Frankrig, i stater, som ikke med Den Franske Republik har indgået en overenskomst om administrativ bistand eller en overenskomst, der indeholder en klausul om, at der ikke må udøves forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, og hvorefter disse selskaber ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, som er etableret i Frankrig.

85 Den omtvistede afgift sigter navnlig mod at bekæmpe den praksis, der består i, at fysiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, og af hvis faste ejendom der normalt vil skulle svares formueskat, danner selskaber, som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden stat, hvorfra Den Franske Republik ikke kan få de relevante oplysninger vedrørende de fysiske

personer, der ejer andele i disse selskaber.

86 Det fremgår derfor, at det væsentlige kriterium for fritagelse reelt består i sikkerheden for, at den franske skatteforvaltning direkte kan anmode udenlandske skattemyndigheder om alle de oplysninger, som er nødvendige for at sammenholde erklæringer, der i overensstemmelse med artikel 990 E i CGI er afgivet af selskaber, som har ejendomsrettigheder og andre tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig, 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.

87 Ved at beskatte alle selskaber, som ikke opfylder dette krav, har den i hovedsagen omhandlede franske lovgivning den virkning, at den beskatter fast ejendom, som indehaves af selskaber, der benyttes som et »skjold« af fysiske personer, som uden sådanne selskaber ellers ville være pligtige at svare formueskat.

88 Den omtvistede afgift gør det følgelig muligt at bekæmpe en praksis, eller i det mindste at gøre den mindre attraktiv, som alene forfølger det formål at gøre det muligt for fysiske personer at unddrage sig betaling af den formueskat, som fysiske personer i Frankrig ellers ville være pligtige at svare. Den er derfor egnet i forhold til formålet om at bekæmpe skattesvig.

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

90 Den franske regering har anført, at en restriktiv anvendelse af fritagelsen for den omtvistede afgift er nødvendig som følge af de vanskeligheder, de franske skattemyndigheder har med at bevise skattesvig i mangel af troværdige oplysninger, der gør det muligt at kontrollere de oplysninger, som de skattepligtige personer afgiver i deres erklæringer.

91 Herved bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en begrundelse med henvisning til bekæmpelse af skattesvig kun kan anerkendes, hvis den sigter på rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå den nationale skattelovgivning, hvilket udelukker enhver generel formodning for, at der er tale om svig. En generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig kan følgelig ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten (jf. i denne retning dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 27, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

92 Det følger af Domstolens faste praksis, at en medlemsstat kan påberåbe sig direktiv 77/799 med henblik på fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der er nødvendige for at sætte den i stand til at foretage en korrekt ansættelse af størrelsen af de skatter, der er omfattet af direktivet (jf. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 71, og dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, præmis 52). Det følger desuden af besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, at den omtvistede afgift er omfattet af direktiv 77/799.

93 Det fremgår ganske vist af besvarelsen af det tredje spørgsmål, at det afgrænsede anvendelsesområde for overenskomsten af 1. april 1958 i hovedsagens kontekst er omfattet af begrænsningen af udvekslingen af oplysninger i henhold til artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799, hvorfor de franske skattemyndigheder muligvis kan se sig ude af stand til effektivt at bekæmpe skattesvig i forhold til luxembourgske holdingselskaber.

94 Det fremgår imidlertid også af fast retspraksis, at artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799 ganske

vist ikke pålægger medlemsstaternes skattemyndigheder at samarbejde, såfremt de kompetente myndigheder i henhold til lovgivning eller administrativ praksis i disse stater hverken har beføjelse til at udføre undersøgelser eller til at indhente eller anvende oplysninger til staternes egne formål, men den omstændighed, at der ikke kan kræves samarbejde i denne situation, kan ikke begrunde et afslag på en skattefordel.

95 Der er nemlig intet til hinder for, at de berørte skattemyndigheder afkræver den skattepligtige de beviser, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af de pågældende skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

96 Det kan således 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 ikke forsøger at unddrage sig eller omgå betalingen af skat (jf. i denne retning dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 19 og 20, og af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 25).

97 Desuden bemærkes, at under omstændighederne i hovedsagen kan det forhold, at det eventuelt er umuligt at anmode om direkte samarbejde fra Storhertugdømmet Luxembourgs skattemyndigheder, gøre det vanskeligere at kontrollere oplysningerne.

98 Denne vanskelighed berettiger imidlertid ikke et kategorisk afslag på en skattefordel i forbindelse med investeringer, som foretages af investorer fra denne medlemsstat. I tilfælde, hvor luxembourgske holdingselskaber søger fritagelse for den omtvistede afgift, kan de franske skattemyndigheder således anmode disse selskaber om at fremlægge de beviser, som efter myndighedernes opfattelse er nødvendige for at sikre fuld gennemsigtighed i selskabernes ejerskabs- og aktionærstruktur, og det uafhængigt af, om der foreligger en overenskomst om gensidig bistand eller en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på skatteområdet.

99 Den franske lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen, gør det ikke muligt for selskaber, som ikke er omfattet af en overenskomst om administrativ bistand eller en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på skatteområdet, men som investerer i fast ejendom i Frankrig, at fremlægge dokumentation for identiteten af disse juridiske personers aktionærer eller andre oplysninger, som de franske myndigheder anser for nødvendige. Dermed forhindrer denne lovgivning under alle omstændigheder disse selskaber i at bevise, at de ikke forfølger et svingagtigt mål.

100 Det følger heraf, at den franske regering kunne have truffet nogle mindre restriktive foranstaltninger for at nå målet om at bekæmpe skattesvig.

101 Den omtvistede afgift kan derfor ikke begrundes med hensynet til bekæmpelse af skattesvig.

102 Det første spørgsmål må derfor besvares med, at traktatens artikel 73 B skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter selskaber, der er etableret i Frankrig, fritages for den omtvistede afgift, hvorimod denne fritagelse for selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, er betinget af, at der mellem Den Franske Republik og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse selskaber i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af

nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret i Frankrig, og hvorefter det ikke er muligt for et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, at fremlægge beviser for identiteten af de fysiske personer, der er selskabets aktionærer.

Det fjerde spørgsmål

103 I betragtning af Domstolens besvarelse af de tre første spørgsmål er det ufor nødvendent at besvare den forelæggende rets fjerde spørgsmål.

Sagens omkostninger

104 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) **Afgiften på handelsværdien af fast ejendom beliggende i Frankrig, der indehaves af juridiske personer, udgør en afgift af lignende art som de skatter, der er omhandlet i artikel 1, stk. 3, i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter, som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992, der pålignes på grundlag af dele af formuen som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2.**
- 2) **Direktiv 77/799, som ændret ved direktiv 92/12, og særligt direktivets artikel 8, stk. 1, er ikke til hinder for, at to medlemsstater er bundet af en international overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af regler om gensidige administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter, hvorefter en kategori af skattepligtige, der er undergivet en skat, der er omfattet af direktivet, i den ene medlemsstat er udelukket fra overenskomstens anvendelsesområde, for så vidt som lovgivningen eller den administrative praksis i den medlemsstat, der skal afgive oplysningerne, ikke tillader den kompetente myndighed at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til den pågældende medlemsstats egne formål, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.**
- 3) **EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter selskaber, der er etableret i Frankrig, fritages for afgiften på handelsværdien af fast ejendom, der i Frankrig indehaves af juridiske personer, hvorimod denne fritagelse for selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, er betinget af, at der mellem Den Franske Republik og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse selskaber i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret i Frankrig, og hvorefter det ikke er muligt for et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, at fremlægge beviser for identiteten af de fysiske personer, der er selskabets aktionærer.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.