

Mål C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

mot

Directeur général des impôts,

Ministère public

(begäran om förhandsavgörande från Cour de cassation (Frankrike))

”Direkt skatt – Skatt på marknadsvärdet på fast egendom som innehas i Frankrike av juridiska personer – Holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt – Nekat undantag – Direktiv 77/799/EEG – Ej uttömmande uppräknings av avgifter och skatter – Liknande skatt – Begränsningar för informationsutbytet – Ömsesidigt avtal – Artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) – Fri rörlighet för kapital – Bekämpning av skatteundandragande”

Sammanfattning av domen

1. *Tillnärmning av lagstiftning – Ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas myndigheter på området direkt och indirekt beskattning – Direktiv 77/799*

(Rådets direktiv 77/799, artikel 1.2 och 1.3)

2. *Tillnärmning av lagstiftning – Ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas myndigheter på området direkt och indirekt beskattning – Direktiv 77/799*

(Rådets direktiv 77/799, artikel 8.1)

3. *Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skatt på marknadsvärdet på fast egendom som innehas av juridiska personer*

(EG-fördraget, artikel 73b (nu artikel 56 EG))

1. Den skatt som en medlemsstat tar ut på marknadsvärdet på fast egendom som juridiska personer innehar i denna stat utgör en skatt som liknar de skatter som avses i artikel 1.3 i rådets direktiv 77/799 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier, vilken läggs på delar av kapital i den mening som avses i artikel 1.2 i detta direktiv.

(se punkt 37 samt punkt 1 i domslutet)

2. Direktiv 77/799 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier, i synnerhet artikel 8.1 däri, utgör inte hinder mot att två medlemsstater är bundna av ett internationellt avtal för att undvika dubbelbeskattning och för att fastställa regler för ömsesidig handräckning i fråga om skatter på inkomst om förmögenhet, vars tillämpningsområde i fråga om en medlemsstat inte omfattar en kategori av skattskyldiga som har att erlagga en skatt som omfattas av nämnda direktiv, i den mån som lagstiftningen eller administrativ praxis i den medlemsstat som har att tillhandahålla upplysningarna inte tillåter att den behöriga myndigheten samlar in eller använder

dess uppglysningar för nämnda medlemsstats egna ändamål, något som det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

(se punkt 55 samt punkt 2 i domslutet)

3. Artikel 73b i fördraget (nu artikel 56 EG) skall tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken bolag med hemvist i denna medlemsstat undantas från skatten på marknadsvärdet på fast egendom som innehas i medlemsstaten av juridiska personer, medan bolag som har hemvist i en annan medlemsstat kan åtnjuta detta undantag bara om det finns ett avtal om handräckning som ingåtts mellan den berörda medlemsstaten och denna andra stat i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt eller om dessa bolag med tillämpning av ett fördrag innehållande en klausul om icke-diskriminering på grund av nationalitet inte får beskattas hårdare än de bolag som har hemvist i förstnämnda medlemsstat, och enligt vilken ett bolag som har hemvist i en annan medlemsstat inte får förete bevisning som gör det möjligt att fastställa identiteten hos de av dess aktieägare som är fysiska personer.

(se punkt 102 samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 11 oktober 2007 (*)

”Direkt skatt – Skatt på marknadsvärdet på fast egendom som innehas i Frankrike av juridiska personer – Holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt – Nekat undantag – Direktiv 77/799/EEG – Ej uttömmande uppräkningsavgifter och skatter – Liknande skatt – Begränsningar för informationsutbytet – Ömsesidigt avtal – Artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) – Fri rörlighet för kapital – Bekämpning av skatteundandragande”

I mål C-451/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Cour de cassation (Frankrike) genom beslut av den 13 december 2005, som inkom till domstolen den 19 december 2005, i målet

Européenne et Luxembourgeoise d’investissements SA (ELISA)

mot

Directeur général des impôts,

Ministère public,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna E. Juhász, G. Arestis (referent),

J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren J. Swedenborg,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 januari 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Européenne et Luxemburgoise d'investissements SA, genom J. J. Gatineau, avocat,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J. C. Gracia, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou och K. Boskovits, samtliga i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I. M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Nederländernas regering, genom H. G. Sevenster och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom V. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av T. Ward, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och J. P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 april 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) samt artikel 1 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 77/799).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Européenne et Luxemburgoise d'investissements SA (nedan kallat ELISA) och Directeur général des impôts angående beslutet att detta bolag skall vara skyldigt att erlägga en skatt på marknadsvärdet på fast egendom som juridiska personer innehar i Frankrike (nedan kallad den omtvistade skatten).

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Artikel 1 i direktiv 77/799 benämns allmänna bestämmelser och har följande innehåll:

"1. I överensstämmelse med detta direktiv skall medlemsstatens behöriga myndigheter utbyta alla uppgifter som kan göra det möjligt för dem att genomföra en korrekt bestämning av skatter på

inkomst och kapital ...

2. Som skatter på inkomst och kapital skall betraktas, oberoende av på vilket sätt de tas ut, alla skatter som läggs på sammanlagd inkomst, på sammanlagt kapital, eller på delar av inkomst eller av kapital, däribland skatter på vinster från försäljning av lös eller fast egendom, skatter på de lönebelopp som betalats av företag, liksom också skatter på kapitalvinster.

3. De skatter som avses i punkt 2 är för närvarande särskilt följande:

...

i Frankrike:

impôt sur le revenu,

impôt sur les sociétés,

taxe professionnelle,

taxe foncière sur les propriétés bâties,

taxe foncière sur les propriétés non bâties;

...

4. Punkt 1 skall även tillämpas på andra likadana eller liknande skatter som tillkommer senare, vare sig de gäller utöver eller i stället för de skatter som är förtecknade i punkt 3. ...

...”

4 I artiklarna 2, 3 och 4 i direktiv 77/799 föreskrivs bestämmelser om informationsutbyte på begäran, automatiskt informationsutbyte och informationsutbyte utan anmodan avseende sådan information som avses i artikel 1.1 i detta direktiv.

5 Artikel 8 i nämnda direktiv har rubriken ”Begränsningar för informationsutbytet” och innehåller följande bestämmelser:

”1. Detta direktiv skall inte innebära någon förpliktelse att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna vore förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål.

2. Tillhandahållande av uppgifter får vägras då det skulle leda till röjande av affärshemlighet, industriell hemlighet, yrkeshemlighet eller handelsprocess, eller av uppgifter vars röjande skulle strida mot allmänna grundsatser.

3. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får vägra att tillhandahålla information då staten i fråga av praktiska eller juridiska skäl är förhindrad att lämna motsvarande uppgifter.”

6 Artikel 11 i direktiv 77/799 har rubriken ”Tillämpligheten av bestämmelser om biträde med större räckvidd” och i artikeln föreskrivs att ”[o]vanstående bestämmelser ... inte [får] hindra fullgörandet av de mera vittgående skyldigheter att utbyta information som skulle kunna följa av andra rättsakter”.

Nationell rätt

7 Artiklarna 990 D och 990 E i den franska allmänna skattebalken (Code générale des impôts) (nedan kallad CGI) i deras lydelse enligt lag nr 92-1376 av den 30 december 1992 om finanslag för år 1993 (JORF nr 304 av den 31 december 1992) innehåller följande bestämmelser:

Artikel 990 D

”Juridiska personer som, direkt eller via ett mellanled, innehar fast egendom i Frankrike eller är innehavare av sakrätter avseende sådan egendom är skyldiga att betala en årlig skatt på tre procent av marknadsvärdet på den fasta egendomen eller sakrätterna.

Som innehavare av fast egendom eller rättigheter i fast egendom via ett mellanled anses varje juridisk person som äger en andel, oavsett form eller proportion, i en juridisk person som innehar den fasta egendomen eller rättigheterna i denna eller som äger andel i en tredje juridisk person som i sin tur innehar den fasta egendomen eller rättigheterna i densamma eller som utgör ett led i andelskedjan. Denna bestämmelse tillämpas oavsett hur många juridiska personer som befinner sig i kedjan.”

Artikel 990 E

”Den skatt som avses i artikel 990 D skall inte tillämpas på följande personer:

1. Juridiska personer vars tillgångar i form av fast egendom, i den mening som avses i artikel 990 D, belägen i Frankrike utgör mindre än 50 procent av de franska tillgångarna. Vid tillämpningen av denna bestämmelse omfattar tillgångarna i form av fast egendom inte sådana tillgångar som de juridiska personer som avses i artikel 990 D, eller de personer som befinner sig mellan dessa, äger och använder i sin egen näringsverksamhet, om denna inte utgör fastighetsverksamhet.
2. Juridiska personer som har sitt säte i ett land eller inom ett territorium som har slutit ett avtal med Frankrike om handräckning i syfte att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt och som därför senast den 15 maj varje år, på den plats som fastställs i den förordning som anges i artikel 990 F, lämnar deklaration avseende fast egendom som innehades per den 1 januari med uppgift om dennas läge, karaktär och värde, namn och adress på den juridiska personens bolagsmän vid nämnda tidpunkt liksom antalet aktier eller andelar som respektive bolagsman äger.
3. Juridiska personer som har sätet för sin verkliga ledning i Frankrike och andra juridiska personer som med stöd av ett fördrag inte får beskattas hårdare om de årligen underrättar skattemyndigheten om läge och karaktär avseende fast egendom som innehades per den 1 januari, namn och adress på den juridiska personens aktieägare, bolagsmän eller andra delägare, deras respektive antal aktier, andelar eller andra rättigheter samt styrkande av deras skatterättsliga hemvist, eller om de åtar sig och iakttar åtagandet att på skattemyndighetens begäran lämna nämnda uppgifter till denna myndighet ...”

Internationell rätt

8 I artikel 21.1 i avtalet mellan Republiken Frankrike och Storhertigdömet Luxemburg av den 1 april 1958 för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser om ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Paris den 1 april 1958, i dess lydelse enligt tillägg undertecknat i Paris den 8 september 1971 (nedan kallat avtalet av den 1 april 1958) föreskrivs följande:

”Medborgare, bolag eller andra associationer i en av de avtalsslutande staterna skall inte i den andra staten påföras högre skatter än dem som påförs medborgare, bolag eller associationer i den senare staten.”

9 Artikel 22.1 i avtalet av den 1 april 1958 innehåller följande bestämmelse:

”De behöriga myndigheterna i de två staterna får i syfte att uppnå en korrekt tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, antingen ex officio eller på begäran, på ömsesidig grund utbyta sådan information som enligt skattelagstiftningen i de två staterna kan erhållas genom gällande administrativ praxis och som krävs för en korrekt tillämpning av förevarande avtal ...”

10 Vid skriftväxling den 8 september 1970 angående avtalet av den 1 april 1958 fann den franska respektive den luxemburgska regeringen att ”detta avtal skall från och med att det träder i kraft varken tillämpas på holdingbolag i den mening som avses i den särskilda luxemburgska lagstiftningen (för närvarande lag av den 31 juli 1929 och lagdekret av den 27 december 1937), eller på inkomst som en person med skatterättsligt hemvist i Frankrike erhåller från sådana bolag och inte heller på aktier eller andelar som denna person äger i sådana bolag.”

11 I det avtal om etablering som slöts mellan Republiken Frankrike och Storhertigdömet Luxemburg och som undertecknades i Paris den 31 mars 1930, föreskrivs en klausul om mest gynnad nation.

12 Enligt artikel 9 i sistnämnda avtal gäller att ”de två höga fördragsslutande staterna åtar sig att snarast ingå ett särskilt avtal angående tullar, avgifter, skatter och andra pålagor som medborgare och bolag har att erlägga, samt för att reglera de frågor som rör dubbelbeskattning”.

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 ELISA är ett holdingbolag enligt luxemburgsk rätt, som bildats enligt bestämmelserna i lag av den 31 juli 1929 om beskattning av holdingbolag (Mém. 1929, s. 685), i dess lydelse enligt storhertiglig förordning av den 24 mars 1989 (Mém. A 1989, s. 181).

14 Enligt artikel 1 andra stycket i denna lag är holdingbolag inte skattskyldiga till inkomstskatt, tilläggsavgifter, tilläggsskatter och kupongskatt och de är inte heller skyldiga att erlägga kommunalskatt. Enligt artikel 1 sjätte stycket i nämnda lag är det registreringsmyndigheten som skall ombesörja kontroll och utredning, vilken verksamhet begränsas till efterforskning och prövning av fakta och uppgifter angående bolagets skatterättsliga status och de omständigheter som måste föreligga för att det skall kunna säkerställas att uppbörden av de tullar, skatter och avgifter som bolaget har att erlägga blir rättvisande och korrekt.

15 Enligt beslutet om hänskjutande innehar ELISA fast egendom belägen inom det franska territoriet och omfattas därmed av bestämmelserna i artikel 990 D och följande artiklar i CGI genom vilka den omtvistade skatten infördes.

16 Av beslutet om hänskjutande framgår vidare att Elisa hade lämnat de i lag föreskrivna inkomstdeklarationerna utan att betala motsvarande skatter. Efter att skattemyndigheten den 18 december 1997 delgett bolaget beslut om att i efterhand påföra bolaget denna skatt vidtog

nämnda myndighet åtgärder för att driva in densamma. ELISA begärde omprövning av nämnda beslut utan att detta föranledde någon ändring, varför ELISA överklagade beslutet till Tribunal de grande instance de Paris och yrkade att påförda skatter skulle undanröjas.

17 Efter det att ELISA:s talan hade ogillats i två avgöranden, meddelade dels av Tribunal de grande instance de Paris den 28 oktober 1999, dels av Cour d'appel de Paris den 5 juli 2001, överklagade ELISA till Cour de cassation.

18 Cour de cassation beslutade att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 52 och följande artiklar och artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget hinder för en sådan lagstiftning som den som föreskrivs i artikel 990 D och följande artiklar i [CGI], enligt vilka en juridisk person som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike kan undantas från den [omtvistade] skatten, medan juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i ett annat land, även om landet är en medlemsstat i Europeiska unionen, bara har rätt till ett sådant undantag om Frankrike och den staten har slutit ett avtal om handräckning i syfte att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt eller att den juridiska personen, enligt ett avtal som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering på grund av nationalitet, inte får beskattas hårdare än juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike?

2) Utgör en sådan skatt som den här omtvistade en skatt på kapital i den mening som avses i artikel 1 i ... direktiv [77/799]?

3) Om svaret är jakande, utgör då de skyldigheter i fråga om ömsesidigt bistånd på skatteområdet som medlemsstaterna har enligt direktiv [77/799] ett hinder för att medlemsstaterna, med tillämpning av ett bilateralt avtal om handräckning på skatteområdet, föreskriver samma slags skyldigheter varigenom en kategori skattskyldiga personer, såsom luxemburgska holdingbolag, utesluts?

4) Innebär artikel 52 och följande artiklar och artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget att en medlemsstat som har ingått ett avtal med ett annat land, oberoende av om detta land är medlem i Europeiska unionen, som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering på skatteområdet, är skyldig att bevilja en juridisk person som har platsen för sin verkliga ledning i en annan medlemsstat samma fördelar som dem som föreskrivs i bestämmelsen när den juridiska personen äger fast egendom i den förstnämnda medlemsstaten, även om den sistnämnda medlemsstaten inte är bunden i förhållande till den förstnämnda medlemsstaten genom en likvärdig bestämmelse?”

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Det skall inledningsvis påpekas att tvisten i målet vid den nationella domstolen avser omständigheter som rör medlemsstater medan tredje länder inte berörs. Svaren på tolkningsfrågorna gäller alltså endast förhållandena mellan medlemsstater.

Den andra frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga, som skall prövas före de andra frågorna, för att få klarhet i huruvida den omtvistade skatten utgör en skatt på kapital i den mening som avses i direktiv 77/799.

21 Det skall i detta avseende för det första erinras om att det av artikel 1.2 i direktiv 77/799 framgår att som skatter på inkomst och kapital skall betraktas, oberoende av på vilket sätt de tas

ut, alla skatter som läggs på sammanlagd inkomst, på sammanlagt kapital eller på delar av inkomst eller av kapital, däribland skatter på vinster från försäljning av lös eller fast egendom, skatter på de lönebelopp som betalats av företag, liksom också skatter på kapitalvinster.

22 Av denna bestämmelse framgår klart att förutom skatt på den sammanlagda inkomsten och det sammanlagda kapitalet avser direktiv 77/799 även skatt som tagits ut på delar av inkomsten eller kapitalet. Av detta följer att sådana skatter oberoende av hur de betecknas även ingår bland de skatter angående vilka de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna i enlighet med direktiv 77/799 skall utbyta all information som kan göra det möjligt för dem att genomföra en korrekt bestämning av nämnda skatter.

23 Enligt artikel 1.3 i direktiv 77/799 gäller för det andra i fråga om Frankrike att de avgifter och skatter som avses i punkt 2 i denna artikel bland annat är inkomstskatt, bolagsskatt, kommunal företagsskatt och fastighetsskatt avseende bebyggda fastigheter samt fastighetsskatt avseende obebyggda fastigheter.

24 Av bestämmelserna i artikel 1.3 i direktiv 77/799 framgår med all tydlighet att uppräkningsen av de avgifter och skatter som nämns i denna artikel inte är uttömmande.

25 Under dessa förutsättningar kan domstolen redan nu avfärda argumentet att direktiv 77/799 inte skulle vara tillämpligt i tvisten vid den nationella domstolen, eftersom den omtvistade skatten inte förekommer bland de avgifter och skatter som avses i artikel 1.3 i nämnda direktiv.

26 Att uppräkningsen av avgifter och skatter i artikel 1.3 i direktiv 77/799 inte är uttömmande stöds av punkt 4 i denna artikel, där det föreskrivs att de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna även skall utbyta alla uppgifter som kan göra det möjligt för dem att genomföra en korrekt bestämning av andra likadana eller liknande skatter som tillkommer senare, vare sig de gäller utöver eller i stället för de skatter som är förtecknade i punkt 3.

27 Den franska regeringen har tillstått att uppräkningsen av avgifter och skatter i artikel 1.3 i direktiv 77/799 inte är uttömmande, men har likafullt hävdats att den omtvistade skatten uppvisar sådana kännetecken som gör att den inte kan likställas med en skatt på kapital i den mening som avses i artikel 1.1–1.3 i direktiv 77/799, och att direktivet följaktligen inte kan tillämpas i målet vid den nationella domstolen.

28 Nämnda regering har i detta avseende gjort gällande dels att den omtvistade skatten inte tas ut av fysiska, utan av juridiska personer, dels att ändamålet med denna skatt är att bekämpa skatteflykt.

29 När det gäller det första argument som åberopats konstaterar domstolen inledningsvis att det av artikel 1.3 i direktiv 77/799 framgår att bland de avgifter och skatter som skall omfattas av det utbyte av uppgifter mellan de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna som kan göra det möjligt för dem att genomföra en riktig beskattning även ingår de som tas ut av juridiska personer, såsom företagsskatten till vilken det uttryckligen hänvisas i artikel 1.3 i direktiv 77/799.

30 Argumentet att de avgifter och skatter som avses i direktiv 77/799 inte är sådana pålagor som påförs juridiska personer kan följaktligen avfärdas.

31 När det gäller den franska regeringens andra argument konstaterar domstolen att även om det förutsätts att ändamålet med den omtvistade skatten är att skatteflykt skall bekämpas, kan denna omsorg inte i sig leda till ett ifrågasättande av att direktiv 77/799 är tillämpligt på tvisten i målet vid den nationella domstolen.

32 Domstolen erinrar för övrigt om att det är just för att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt samt för att göra det möjligt att genomföra en korrekt bestämning av skatt på inkomst och kapital som det i direktiv 77/799 föreskrivs mekanismer för att förstärka samarbetet mellan skattemyndigheterna inom gemenskapen (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 13 april 2000 i mål C-420/98, W. N., REG 2000, s. I-2847, punkt 22, och av den 26 januari 2006 i mål C-533/03, kommissionen mot rådet, REG 2006, s. I-1025, punkterna 70 och 71).

33 Icke desto mindre synes den franska regeringen söka påvisa att den omtvistade skatten inte kan anses som en skatt på kapital i den mening som avses i direktiv 77/799. Enligt regeringen stöds detta påstående av att den omtvistade skatten påförs juridiska personer.

34 Denna argumentation måste emellertid avfärdas.

35 Förutom det faktum att avgifter och skatter som påförs juridiska personer inte på något sätt utesluts från tillämpningsområdet för direktiv 77/799, något som också betonats i punkt 29 i förevarande dom, får det inte glömmas att den omtvistade skatten skall erläggas av juridiska personer som är innehavare av fast egendom belägen i Frankrike och att den beräknas på grundval av värdet på denna egendom.

36 Nämnda skatt påförs således en del av den berörda juridiska personens egendom. Den ingår därmed bland de avgifter och skatter som, oberoende av hur de benämns, tas ut på delar av inkomst eller av kapital i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 77/799.

37 Av vad anförts följer att den andra frågan skall besvaras enligt följande: Den omtvistade skatten utgör en skatt som liknar de skatter som avses i artikel 1.3 i direktiv 77/799, vilken läggs på delar av kapital i den mening som avses i artikel 1.2 i detta direktiv.

Den tredje frågan

38 För besvarandet av denna fråga erinrar domstolen dels om de skyldigheter som medlemsstaterna har enligt de relevanta bestämmelserna i direktiv 77/799, dels om de skyldigheter som de två medlemsstater som berörs i förevarande mål har enligt avtalet av den 1 april 1958.

39 När det gäller de skyldigheter som följer av direktiv 77/799 preciserar domstolen inledningsvis att medlemsstaternas behöriga myndigheter enligt bestämmelserna i artikel 1.1, 1.3 och 1.4 skall utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital och ett korrekt påförande av liknande avgifter och skatter, såsom den omtvistade skatten.

40 Vidare gäller enligt artikel 2 i direktiv 77/799 att detta informationsutbyte skall ske på begäran av den behöriga myndigheten i berörd medlemsstat. Som framgår av artikel 3 i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter även automatiskt, utan anmodan, utbyta information i vissa kategorier av fall som föreskrivs i direktivet, och enligt artikel 4 däri kan information vidare lämnas utan anmodan.

41 I artikel 8.1 i direktiv 77/799 föreskrivs i detta avseende att direktivet inte skall innebära någon förpliktelse att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information, om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna var förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål.

42 Slutligen gäller enligt artikel 11 i direktiv 77/799 att bestämmelserna i direktivet inte får hindra fullgörandet av de mera vittgående skyldigheter att utbyta information som skulle kunna

följa av andra rättsakter.

43 När det gäller de skyldigheter som följer av avtalet av den 1 april 1958 föreskrivs i dess artikel 22.1 att de administrativa myndigheterna i de båda berörda staterna, i förevarande fall Republiken Frankrike och Storhertigdömet Luxemburg, antingen ex officio eller på begäran och på ömsesidig grund får utbyta de upplysningar som enligt de nationella skattelagstiftningarna är möjliga att erhålla inom ramen för sedvanlig administrativ praxis för att detta avtal skall kunna tillämpas korrekt. Detta utbyte av upplysningar rör emellertid inte holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt.

44 Det framgår tydligt av bestämmelserna i detta avtal att detta medför skyldigheter av samma natur som de skyldigheter som följer av direktiv 77/799.

45 Det är under dessa förhållanden som den hänskjutande domstolen har frågat huruvida de skyldigheter som medlemsstaterna har enligt direktiv 77/799 i fråga om ömsesidigt bistånd på skatteområdet hindrar medlemsstaterna från att tillämpa de skyldigheter som följer av avtalet av den 1 april 1958.

46 Det har i detta avseende i första hand hävdats att de skyldigheter som följer av nämnda avtal inte har någon inverkan på tillämpligheten av direktiv 77/799. Enligt den grekiska regeringen täcks dessa skyldigheter hursomhelst av artikel 11 i vilken det föreskrivs att direktivets bestämmelser inte får hindra fullgörandet av de mera vittgående skyldigheter att utbyta information som skulle kunna följa av andra rättsakter.

47 Domstolen avfärdar omgående detta argument. Beträffande holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt råder det nämligen inte något tvivel om att de skyldigheter som följer av avtalet av den 1 april 1958 inte är mera vittgående i fråga om informationsutbytet. Tvärtom är de avsedda att begränsa eller till och med utesluta nämnda utbyte när detta avser information som rör nämnda holdingbolag.

48 Artikel 11 i direktiv 77/799 kan följaktligen inte med framgång åberopas inom ramen för förevarande mål.

49 Den franska regeringen har i andra hand gjort gällande att det av bestämmelser i artikel 8.1 i direktiv 77/799 framgår att detta inte utgör något hinder för en tillämpning i förevarande fall av avtalet av den 1 april 1958, där det stadgas att ett enligt luxemburgsk rätt bildat holdingbolag inte omfattas av det utbyte av upplysningar som kan ske mellan berörda nationella förvaltningar.

50 Det framgår i detta hänseende av artikel 8.1 i direktiv 77/799 att detta direktiv inte innehåller någon skyldighet för medlemsstaterna att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information, om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna var förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål.

51 Enligt den franska regeringen innebär den relevanta luxemburgska lagstiftningen att holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt endast behöver tillhandahålla information om sin rättsliga status, och att de inte kan avkrävas några uppgifter i beskattningssyfte.

52 Om det är detta som gäller enligt den relevanta luxemburgska lagstiftningen, något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, omfattas följaktligen situationen för holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt av artikel 8.1 i direktiv 77/799 när det gäller medlemsstaternas ömsesidiga bistånd på den direkta, respektive den indirekta beskattningens område.

53 Detsamma gäller för avtalet av den 1 april 1958, enligt vilket de avtalsslutande staterna har valt att undanta nämnda holdingbolag från det system för upplysningar som föreskrivs däri.

54 Avtalet av den 1 april 1958 återspeglar nämligen bara situationen enligt den luxemburgska lagstiftningen på området, varför detta avtal vad beträffar dess snäva tillämpningsområde även omfattas av artikel 8.1 i direktiv 77/799.

55 Under dessa förhållanden skall den tredje frågan besvaras så, att direktiv 77/799 och, i synnerhet artikel 8.1 däri, inte utgör hinder mot att två medlemsstater är bundna av ett internationellt avtal för att undvika dubbelbeskattning och för att fastställa regler för ömsesidig handräckning i fråga om skatter på inkomst om förmögenhet, vars tillämpningsområde i fråga om en medlemsstat inte omfattar en kategori av skattskyldiga som har att erlagga en skatt som omfattas av nämnda direktiv, i den mån som lagstiftningen eller administrativ praxis i den medlemsstat som har att tillhandahålla upplysningarna inte tillåter att den behöriga myndigheten samlar in eller använder dessa upplysningar för nämnda medlemsstats egna ändamål, något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Den första frågan

56 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken bolag med hemvist i Frankrike undantas från den omtvistade skatten samtidigt som nämnda undantag när det gäller bolag med hemvist i en annan medlemsstat villkoras i lagstiftningen av att det finns ett avtal om handräckning mellan Republiken Frankrike och denna stat för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt eller av den omständigheten att dessa bolag via en tillämpning av ett fördrag innehållande en klausul om icke-diskriminering på grund av nationalitet inte får beskattas hårdare än bolag med hemvist i Frankrike.

57 Eftersom den hänskjutande domstolen har bitt EG-domstolen att tolka såväl artikel 52 i fördraget, avseende etableringsfrihet, som artikel 73b i fördraget, avseende fri rörlighet för kapital, måste det avgöras huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan omfattas av dessa friheter.

58 När det gäller artikel 73b i fördraget erinrar domstolen om att rätten att förvärva, bruka och överlåta fast egendom i en annan medlemsstat – vilken såsom framgår av artikel 54.3 e i EG-fördraget (nu artikel 44.2 e EG i ändrad lydelse) utgör ett nödvändigt komplement till etableringsfriheten – ger upphov till kapitalrörelser när den utövas (dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-0000, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

59 Enligt fast rättspraxis gäller att kapitalrörelser omfattar sådana transaktioner genom vilka i landet ej hemmahörande personer investerar i fast egendom i en medlemsstat, såsom framgår av den nomenklatur för kapitalrörelser som finns i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44). Denna nomenklatur fortsätter att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet

kapitalrörelser (se domen i det ovannämnda målet Festersen, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

60 Det är fastställt att klaganden i målet vid den nationella domstolen, i egenskap av holdingbolag bildat enligt luxemburgsk rätt, köpte fast egendom i Frankrike. En sådan gränsöverskridande investering utgör utan tvivel en kapitalrörelse i den mening som avses i nämnda nomenklatur (se dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D., REG 2005, s. I-5821, punkt 24).

61 Följaktligen omfattas en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen av den fria rörligheten för kapital.

62 Beträffande artikel 52 i fördraget framgår det av domstolens rättspraxis att den etableringsfrihet som enligt denna artikel tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 29, och av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

63 Vidare gäller att begreppet etablering i den mening som avses i fördraget är ett mycket vitt begrepp som innebär en möjlighet för medborgare i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och att erhålla utbyte av detta i form av vinst. Begreppet befrämjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på företagarområdet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

64 För att bestämmelserna om etableringsrätt skall bli tillämpliga krävs dock i princip en ständig närvaro i den mottagande medlemsstaten och, i fall av förvärv och innehav av fast egendom, att förvaltningen av denna egendom utgör en aktiv verksamhet (domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 19).

65 I förevarande mål gäller att även om klaganden i målet vid den nationella domstolen innehar fast egendom i Frankrike så framgår det varken av den hänskjutande domstolens beskrivning av omständigheterna i målet eller av de yttranden som kommit in till domstolen att klaganden innehar denna egendom inom ramen för utövandet av sin verksamhet eller att klaganden själv förvaltar sina tillgångar i form av fast egendom.

66 Domstolen finner därmed att de bestämmelser som styr etableringsfriheten i princip inte är tillämpliga under sådana förhållanden som råder i tvisten i målet vid den nationella domstolen.

67 Ovan angivna överväganden föranleder domstolen att pröva huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för kapitalrörelser.

68 Domstolen erinrar i detta avseende inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19, av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl., REG 2007, s. I-0000, punkt 19, och av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck,

69 Av domstolens rättspraxis följer även att åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 73.b i fördraget omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer som inte är bosatta i en viss medlemsstat från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla dem som är bosatta i denna medlemsstat från att investera i andra stater (domen i det ovannämnda målet Festersen, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

70 När det gäller juridiska personer som har sitt säte – i form av platsen för den verkliga ledningen – i Frankrike, är dessa enligt artikel 990 E.3 CGI undantagna från den omtvistade skatten om de årligen underrättar skattemyndigheten om läge och karaktär avseende fast egendom som innehades per den 1 januari, namn och adress på den juridiska personens aktieägare, bolagsmän eller andra delägare, deras respektive antal aktier, andelar eller andra rättigheter samt styrkande av deras skatterättsliga hemvist, eller om de åtar sig och iakttar åtagandet att på skattemyndighetens begäran lämna nämnda uppgifter till denna myndighet.

71 När det gäller juridiska personer som har sitt säte i en annan stat än Frankrike föreskrivs i artikel 990 E.2 CGI att dessa – på samma sätt som juridiska personer som har sätet för sin verkliga ledning i Frankrike – inte är skyldiga att erlagga den omtvistade skatten om de varje år deklarerar läge, karaktär och värde avseende fast egendom som innehades per den 1 januari samt namn och adress på bolagsmännen i den juridiska personen vid samma tidpunkt och det antal aktier eller andelar som var och en av dessa äger.

72 Enligt samma bestämmelse i CGI krävs dock dessutom att det har ingåtts ett avtal om handräckning för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt eller, enligt artikel 990 E.3 CGI, ett fördrag som innebär att berörda juridiska personer inte får beskattas hårdare än de juridiska personer som har sitt säte för den verkliga ledningen i Frankrike.

73 När det gäller undantaget i artikel 990 E.2 CGI har ett sådant avtal som avses i denna artikel ingåtts, men de holdingbolag som i likhet med klaganden vid den nationella domstolen har bildats enligt luxemburgsk rätt omfattas inte av dess tillämpningsområde och dessa kan således inte åberopa undantaget från den omtvistade skatten.

74 När det gäller juridiska personer som inte har sätet för sin verkliga ledning i Frankrike och som kan åberopa undantaget enligt artikel 990 E.3 CGI, konstaterar domstolen att Republiken Frankrike och Storhertigdömet Luxemburg hittills inte ingått något avtal som är särskilt avsett att reglera dubbelbeskattningsfrågorna. Det var mot denna bakgrund, vilket också klart redovisats i beslutet om hänskjutande, som skattemyndigheten med tillämpning av bestämmelserna i artikel 990 E.3 CGI avslog klagandens ansökan om undantag från den omtvistade skatten.

75 Av vad anförts följer att juridiska personer som inte har sätet för sin ledning i Frankrike, till skillnad från övriga skattskyldiga personer, måste uppfylla ett extra villkor, nämligen det som är knutet till förekomsten av ett avtal som ingåtts mellan Republiken Frankrike och den berörda medlemsstaten, för att kunna åtnjuta undantag från den omtvistade skatten enligt artiklarna 990 D och 990 E.2 och 990 E.3 CGI.

76 Domstolen påpekar i detta avseende att när ett sådant avtal saknas har en juridisk person som inte har sätet för sin ledning i Frankrike inte någon möjlighet att nå framgång med en ansökan om undantag från den omtvistade skatten med stöd av artiklarna 990 D och 990 E.2 och 990 E.3 CGI. Med beaktande av att de berörda medlemsstaterna själva har att avgöra om de önskar ingå avtal kan villkoret att det skall finnas ett avtal om handräckning eller ett fördrag, för denna kategori av juridiska personer de facto leda till en permanent ordning där undantag från den omtvistade skatten aldrig medges.

77 De krav som uppställs i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen för att undantaget från den omtvistade skatten skall bli tillämpligt innebär följaktligen att det blir mindre attraktivt att investera i fast egendom i Frankrike för bolag som saknar hemvist där, såsom holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt.

78 För de ifrågavarande juridiska personerna utgör nämnda lagstiftning följaktligen en restriktion för principen om fri rörlighet för kapital, som principiellt sett är förbjuden enligt artikel 73 b i fördraget.

79 Under dessa förhållanden prövar domstolen i tredje och sista hand huruvida restriktionen som följer av den omtvistade skatten kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

80 Den franska regeringen har i det avseendet hävdade att den omtvistade skatten är en del av åtgärderna för bekämpning av skatteundandragande, med vilka ändamålet är att juridiska personer som direkt eller indirekt innehar fast egendom i Frankrike uppmuntras att röja identiteten på de fysiska eller juridiska personer som utgör dess bolagsmän.

81 Av domstolens rättspraxis framgår visserligen att bekämpningen av skatteundandragande utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion för en fri rörlighet (se domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 32, och dom av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark, REG 2007, s. I-0000, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

82 Den ifrågavarande restriktionen måste emellertid vara ägnad att uppnå det eftersträlvade ändamålet och får inte gå längre än vad som krävs för att uppnå detta (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Manninen, punkt 29, Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 32, och kommissionen mot Danmark, punkt 46, samt dom av den 5 juli 2007 i mål C-522/04, kommissionen mot Belgien, REG 2007, s. I-0000, punkt 47).

83 Det måste alltså kontrolleras om den omtvistade skatten är ägnad att bekämpa skatteundandragande och om den inte går längre än vad som krävs för att uppnå detta ändamål.

84 Enligt den franska regeringen är den omtvistade skatten avsedd att avskräcka personer som är skattskyldiga till fransk förmögenhetsskatt från att undandra sig sådan skatt genom att bilda bolag, som blir ägare till fast egendom belägen i Frankrike, i stater som inte har ingått något avtal med Republiken Frankrike om handräckning eller något fördrag med denna stat innehållande en klausul om icke-diskriminering på grund av nationalitet, med tillämpning av vilken dessa bolag inte får beskattas hårdare än bolag med hemvist i Frankrike.

85 Den omtvistade skatten är särskilt avsedd för bekämpningen av bruket att fysiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike och vars fasta egendom normalt förmögenhetsbeskattas bildar bolag med skatterättsligt hemvist i en annan medlemsstat från vilken Republiken Frankrike inte kan erhålla lämplig information avseende fysiska personer som äger andelar i dessa bolag.

86 Det framgår följaktligen att huvudkriteriet för undantag består i säkerställandet av att den franska skattemyndigheten direkt från utländska skattemyndigheter kan begära all den information som är nödvändig för att kontrollera deklarationer som lämnats av juridiska personer som äger, eller innehar sakrätter i, fast egendom i Frankrike i enlighet med artikel 990 E CGI, liksom även deklarationer som undertecknats av fysiska personer som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike när det gäller deras förmögenhetsskattepliktiga fasta egendom.

87 Genom att skatten påförs alla juridiska personer som inte uppfyller detta krav leder den franska lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen till att skatt tas ut på den fasta egendom som innehas av bolag som av fysiska personer används som upplägg vilka, i avsaknad av sådana bolag, skall förmögenhetsbeskattas.

88 Den omtvistade skatten gör det således möjligt att bekämpa förfaranden som inte fyller något annat syfte än att fysiska personer skall kunna undgå att betala förmögenhetsskatt i Frankrike, eller åtminstone att göra dessa förfaranden mindre attraktiva. Den är därför ägnad att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteflykt.

89 Det återstår emellertid att avgöra huruvida den omtvistade skatten går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

90 Den franska regeringen har i detta avseende hävdatt att det krävs en restriktiv syn på undantag från den omtvistade skatten eftersom den franska skattemyndigheten har svårt att bevisa skatteundandragande när den saknar tillförlitlig information för att kontrollera den information som de skattskyldiga lämnar i sina deklarationer.

91 Domstolen erinrar i detta avseende om att enligt dess fasta rättspraxis får bekämpningen av skatteundandragande åberopas som en rättfärdigandegrund bara om den avser fiktiva upplägg, med vilka det enda syftet är att kringgå skattelagstiftningen, varmed allmänna presumtioner för skatteflykt utesluts. En allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande kan alltså inte åberopas för att rättfärdiga en skattebestämmelse som medför ett åsidosättande av ändamålen med fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 27, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

92 Vidare gäller enligt domstolens fasta rättspraxis att direktiv 77/799 kan åberopas av en medlemsstat för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som den behöver för ett korrekt påförande av samtliga de pålagor som omfattas av nämnda direktiv (se domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 71, och kommissionen mot Danmark, punkt 52). Dessutom framgår det av svaret på den andra tolkningsfrågan att den omtvistade skatten omfattas av direktiv 77/799.

93 Av svaret på den tredje frågan som ställts framgår visserligen att, i sammanhanget i målet vid den nationella domstolen, det begränsade tillämpningsområdet i avtalet av den 1 april 1958 omfattas av den begränsning av informationsutbytet som föreskrivs i artikel 8.1 i direktiv 77/799

varför det kan vara omöjligt för de franska myndigheterna att bekämpa skatteundandragande när det gäller holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt.

94 Av rättspraxis framgår dock likaså att även om det i artikel 8.1 i direktiv 77/799 inte föreskrivs någon skyldighet för medlemsstaternas skattemyndigheter att samarbeta när de senares lagstiftning eller administrativ praxis förhindrar de behöriga myndigheterna att göra utredningar eller inhämta information eller använda information för dessa staters egna ändamål, kan rätten till en skatteförmån inte nekas med hänvisning till att det är omöjligt att begära ett sådant samarbete.

95 Inget hindrar nämligen att de berörda skattemyndigheterna kräver att en skattskyldig person företer den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för att möjliggöra ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, nekar undantag från skatten eller avgiften om denna bevisning inte företes (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Danmark, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

96 Det kan alltså inte a priori uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där beskattningen sker att på ett klart och precist sätt kontrollera att den skattskyldige inte försöker undvika eller smita från betalningen av skatterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1999 i mål C?254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I?4809, punkterna 19 och 20, och av den 10 mars 2005 i mål C?39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I?2057, punkt 25).

97 Det skall dessutom tilläggas att under de omständigheter som råder i målet vid den nationella domstolen kan det faktum att det eventuellt är omöjligt att direkt begära samarbete från skattemyndigheterna i Storhertigdömet Luxemburg försvåra kontrollen av informationen.

98 Denna svårighet kan emellertid inte rättfärdiga ett kategoriskt nekande av en skatteförmån för investeringar som företas av investerare från denna medlemsstat. När holdingbolag som bildats enligt luxemburgsk rätt ansöker om ett undantag från den omtvistade skatten kan nämligen de franska skattemyndigheterna begära att dessa bolag tillhandahåller den bevisning som myndigheterna anser behövs för att säkerställa fullständig insyn i bolagens egendomsförhållanden och i ägarstrukturen i dessa bolag, och detta oberoende av huruvida det finns ett avtal om ömsesidig handräckning eller ett fördrag innehållande en icke-diskrimineringsklausul på skatteområdet.

99 Den franska lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen tillåter inte att bolag som är undantagna från tillämpningsområdet för ett avtal om handräckning och som inte omfattas av ett fördrag innehållande en icke-diskrimineringsklausul på skatteområdet, men som investerar i fast egendom i Frankrike, tillhandahåller handlingar till styrkande av identiteten hos de egna aktieägarna och annan information som de franska skattemyndigheterna anser är nödvändig. Denna lagstiftning utgör således ett hinder för bolagen, oavsett omständigheterna, att bevisa att det inte föreligger någon avsikt att undandra skatt.

100 Härav följer att den franska regeringen hade kunnat anta mindre betungande åtgärder i syfte att uppnå målet att bekämpa skatteundandragande.

101 Den omtvistade skatten kan följaktligen inte motiveras med hänvisning till bekämpningen av detta undandragande.

102 Den första frågan som ställts skall alltså besvaras med att artikel 73b i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken bolag med hemvist i Frankrike undantas från den omtvistade

skatten medan bolag som har hemvist i en annan medlemsstat kan åtnjuta detta undantag bara om det finns ett avtal om handräckning som ingåtts mellan Republiken Frankrike och denna stat i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt eller om dessa bolag med tillämpning av ett fördrag innehållande en klausul om icke-diskriminering på grund av nationalitet inte får beskattas hårdare än de bolag som har hemvist i Frankrike, och enligt vilken ett bolag som har hemvist i en annan medlemsstat inte får förete bevisning som gör det möjligt att fastställa identiteten hos de av dess aktieägare som är fysiska personer.

Den fjärde frågan

103 Med hänsyn till domstolens svar på de tre första frågorna saknas anledning att besvara den hänskjutande domstolens fjärde fråga.

Rättegångskostnader

104 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den hänskjutande domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på denna att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Den skatt som tas ut på marknadsvärdet på fast egendom som juridiska personer innehar i Frankrike utgör en skatt som liknar de skatter som avses i artikel 1.3 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992, vilken läggs på delar av kapital i den mening som avses i artikel 1.2 i detta direktiv.**
- 2) **Direktiv 77/799, i dess lydelse enligt direktiv 92/12, och i synnerhet artikel 8.1 i direktivet utgör inte hinder mot att två medlemsstater är bundna av ett internationellt avtal för att undvika dubbelbeskattning och för att fastställa regler för ömsesidig handräckning i fråga om skatter på inkomst om förmögenhet, vars tillämpningsområde i fråga om en medlemsstat inte omfattar en kategori av skattskyldiga som har att erlagga en skatt som omfattas av nämnda direktiv, i den mån som lagstiftningen eller administrativ praxis i den medlemsstat som har att tillhandahålla upplysningarna inte tillåter att den behöriga myndigheten samlar in eller använder dessa upplysningar för nämnda medlemsstats egna ändamål, något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**
- 3) **Artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken bolag med hemvist i Frankrike undantas från skatten på marknadsvärdet på fast egendom som innehas i Frankrike av juridiska personer, medan bolag som har hemvist i en annan medlemsstat kan åtnjuta detta undantag bara om det finns ett avtal om handräckning som ingåtts mellan Frankrike och denna stat i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt eller om dessa bolag med tillämpning av ett fördrag innehållande en klausul om icke-diskriminering på grund av nationalitet inte får beskattas hårdare än de bolag som har hemvist i Frankrike, och enligt vilken ett bolag som har hemvist i en annan medlemsstat inte får förete bevisning som gör det möjligt att fastställa identiteten hos de av dess aktieägare som är fysiska personer.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.