

Zaak C-72/09

Établissements Rimbaud SA

tegen

Directeur général des impôts

en

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

[verzoek van de Cour de cassation (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Directe belastingen – Vrij verkeer van kapitaal – Rechtspersonen gevestigd in derde staat, lid van Europese Economische Ruimte – Bezit van in lidstaat gelegen onroerende zaken – Belasting op marktwaarde van die onroerende zaken – Weigering van vrijstelling – Bestrijding van belastingfraude – Toetsing aan EER-Overeenkomst”

Samenvatting van het arrest

1. *Internationale overeenkomsten – Overeenkomst tot oprichting van de Europese Economische Ruimte – Vrij verkeer van kapitaal – Juridische draagwijdte identiek aan die van gemeenschapsbepalingen*

(Art. 63 VWEU; EER-Overeenkomst, art. 40 en bijlage XII)

2. *Internationale overeenkomsten – Overeenkomst tot oprichting van de Europese Economische Ruimte – Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving – Belasting op marktwaarde van onroerende zaken van rechtspersonen*

(EER-Overeenkomst, art. 40)

1. Een van de belangrijkste doelstellingen van de Overeenkomst tot oprichting van de Europese Economische Ruimte (EER) is een zo volledig mogelijke verwezenlijking van het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de gehele EER, zodat de op het grondgebied van de Unie verwezenlijkte interne markt wordt uitgebreid tot de staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA). In die optiek streven meerdere bepalingen van deze overeenkomst ernaar een zo uniform mogelijke uitleg ervan te waarborgen in de gehele EER. Het is de taak van het Hof om er in dit kader over te waken dat de regels van de EER-Overeenkomst, die in wezen gelijk zijn aan die van het VWEU, in alle lidstaten op uniforme wijze uitgelegd worden.

Uit de bepalingen van artikel 40 van de EER-Overeenkomst blijkt dat het daarin neergelegde verbod op beperkingen van het kapitaalverkeer en op discriminatie in het kader van de betrekkingen tussen de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst – lidstaten van de Unie dan wel leden van de EVA – hetzelfde is als het verbod dat het recht van de Unie oplegt in de betrekkingen tussen de lidstaten.

Hieruit volgt dat beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal tussen burgers van staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, weliswaar moeten worden getoetst aan artikel 40 van en bijlage XII

bij deze overeenkomst, doch dat deze bepalingen dezelfde juridische strekking hebben als de bepalingen van artikel 63 VWEU.

(cf. punten 20-22)

2. Artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) staat niet in de weg aan een nationale regeling volgens welke de vennootschappen met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een lidstaat van Europese Unie van een belasting op de marktwaarde van op het grondgebied van die lidstaat gelegen onroerende zaken zijn vrijgesteld, doch deze vrijstelling voor een vennootschap met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een derde staat die lid van de EER is, afhankelijk is gesteld van het bestaan van een tussen die lidstaat en deze derde staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking of van de omstandigheid dat krachtens een verdrag dat een bepaling bevat die discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, deze rechtspersonen niet zwaarder mogen worden belast dan de op het grondgebied van een lidstaat gevestigde vennootschappen.

Al vormt een dergelijke regeling voor rechtspersonen een beperking van het beginsel van vrij verkeer van kapitaal, die in beginsel door artikel 40 van de EER-Overeenkomst op dezelfde wijze wordt verboden als door artikel 63 VWEU, de rechtvaardiging inzake bestrijding van belastingfraude en inzake de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen wordt immers verschillend beoordeeld wanneer een kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten als dat waarin richtlijn 77/799 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen voorziet, tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat niet bestaat omdat deze staat geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan. In die omstandigheden mag een lidstaat in beginsel de toekenning van een dergelijk voordeel weigeren wanneer, met name wegens het ontbreken van een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor deze derde staat om inlichtingen te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van laatstgenoemde staat te verkrijgen.

(cf. punten 29, 41, 44, 52 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

28 oktober 2010 (*)

„Directe belastingen – Vrij verkeer van kapitaal – Rechtspersonen gevestigd in derde staat, lid van Europese Economische Ruimte – Bezit van in lidstaat gelegen onroerende zaken – Belasting op marktwaarde van die onroerende zaken – Weigering van vrijstelling – Bestrijding van belastingfraude – Toetsing aan EER-Overeenkomst”

In zaak C-72/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Cour de cassation (Frankrijk) bij beslissing van 10 februari 2009, ingekomen bij het Hof op 18

februari 2009, in de procedure

Établissements Rimbaud SA

tegen

Directeur général des impôts,

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

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

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: N. Nanchev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 3 februari 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Établissements Rimbaud SA, vertegenwoordigd door J. P. Chevallier, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J. S. Pilczer als gemachtigden,
- de Duitse regering, door vertegenwoordigd M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door L. Uibo als gemachtigde,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou en M. Tassopoulou als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. Bruni als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. M. Wissels en M. de Mol als gemachtigden,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk en A. Engman als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door I. Rao en I. Hutton als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J. P. Keppenne als gemachtigden,
- de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, vertegenwoordigd door L. Armati, I. Hauger, B. Alterskjær en X. Lewis als gemachtigden,

– het Vorstendom Liechtenstein, vertegenwoordigd door S. Monauni-Tömördy als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 april 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Établissements Rimbaud SA (hierna: „Rimbaud”) en de Directeur général des impôts en de Directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence (hierna: „Franse belastingadministratie”), over de vraag of deze vennootschap is onderworpen aan de belasting over de marktwaarde van onroerende zaken die rechtspersonen in Frankrijk bezitten (hierna: „omstreden belasting”).

Toepasselijke bepalingen

EER-Overeenkomst

3 Artikel 40 van de EER-Overeenkomst bepaalt:

„In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er tussen de overeenkomstsluitende partijen geen beperkingen van het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten van de EG of de [staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA)] en is er geen discriminerende behandeling op grond van de nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd. Bijlage XII bevat de bepalingen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van dit artikel.”

4 Bijlage XII, „Vrij verkeer van kapitaal”, bij de EER-Overeenkomst verwijst naar richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (dit artikel is ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam) (PB L 178, blz. 5). Volgens artikel 1, lid 1, van deze richtlijn worden de verschillende categorieën kapitaalverkeer ingedeeld volgens de nomenclatuur van bijlage I bij die richtlijn.

Nationale regeling

5 De artikelen 990 D en volgende van de Franse Code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”) maken deel uit van de maatregelen die de Franse wetgever heeft genomen om bepaalde vormen van belastingontwijking te bestrijden.

6 Artikel 990 D van de CGI bepaalt:

„Rechtspersonen die, hetzij rechtstreeks, hetzij via een tussenpersoon, één of meer onroerende zaken in Frankrijk bezitten of houder zijn van zakelijke rechten met betrekking tot deze zaken, zijn onderworpen aan een jaarlijkse belasting ten belope van 3 % van de marktwaarde van deze zaken of rechten.

Wordt geacht via een tussenpersoon onroerende zaken of rechten in Frankrijk te bezitten, elke

rechtspersoon die een deelneming heeft, ongeacht de vorm en de omvang ervan, in een rechtspersoon die deze zaken of rechten bezit of een deelneming bezit in een derde rechtspersoon die zelf deze zaken of rechten bezit of als tussenpersoon in de keten van deelnemingen fungeert. Deze bepaling is van toepassing ongeacht het aantal rechtspersonen die als tussenpersoon fungeren.”

7 Artikel 990 E van de CGI bepaalt:

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

1° op rechtspersonen wier in Frankrijk gelegen onroerende activa in de zin van artikel 990 D minder dan 50 % van de Franse activa uitmaken. Voor de toepassing van deze bepaling worden van de onroerende activa uitgesloten de activa die de in artikel 990 D bedoelde rechtspersonen of tussenpersonen voor hun eigen, andere dan onroerende, bedrijfsactiviteit gebruiken;

2° op rechtspersonen die hun zetel hebben in een land of op een grondgebied dat met Frankrijk een overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking heeft gesloten, en die elk jaar uiterlijk op 15 mei op de plaats vastgesteld bij het in artikel 990 F bedoelde besluit aangifte doen van de ligging, de samenstelling en de waarde van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hadden, de naam en het adres van hun vennoten op dezelfde datum alsmede het aantal aandelen of deelbewijzen dat ieder van hen houdt;

3° op rechtspersonen die hun zetel van werkelijke leiding in Frankrijk hebben en op andere rechtspersonen die op grond van een verdrag niet aan een hogere belasting mogen worden onderworpen, wanneer zij elk jaar de belastingadministratie op haar verzoek mededeling doen van de ligging en de samenstelling van de onroerende zaken die zij op 1 januari in hun bezit hadden, de naam en het adres van hun aandeelhouders, vennoten of andere leden, het aantal aandelen, deelbewijzen of andere rechten dat ieder van hen houdt, en de verklaring inzake hun fiscale vestiging aan haar doen toekomen, of zich daartoe verbinden en deze verbintenis ook nakomen. De verbintenis gaat in op de dag waarop de rechtspersoon de onroerende zaak, het zakelijk recht of de deelneming als bedoeld in artikel 990 D verkrijgt of, voor zaken, rechten of deelnemingen die op 1 januari 1993 reeds in hun bezit waren, uiterlijk op 15 mei 1993. [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Rimbaud, met vennootschappelijke zetel in Liechtenstein, bezit een onroerende zaak in Frankrijk. Op grond hiervan is zij in beginsel onderworpen aan de omstreden belasting.

9 De Franse belastingadministratie heeft de omstreden belasting van Rimbaud ingevorderd, in eerste instantie voor de periode van 1988 tot 1997 en later voor de periode van 1998 tot 2000.

10 Nadat haar bezwaren waren afgewezen, heeft Rimbaud beroepen ingesteld tegen de Franse belastingadministratie. Bij een arrest van de Cour d’appel d’Aix-en-Provence van 20 september 2005 werd Rimbaud in het ongelijk gesteld, waarop zij hogere voorziening heeft ingesteld bij de Cour de cassation.

11 In die omstandigheden heeft de Cour de cassation de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Verzet artikel 40 van de [EER-Overeenkomst] zich tegen een wettelijke regeling als die van de artikelen 990 D en volgende van de [CGI] in de toentertijd van toepassing zijnde versie, volgens welke vennootschappen met zetel in Frankrijk zijn vrijgesteld van de belasting van 3 % over de

marktwaarde van in Frankrijk gelegen onroerende zaken, terwijl deze vrijstelling voor een vennootschap met zetel in een land van de [EER] dat geen lid van de Europese Unie is, afhankelijk is gesteld van het bestaan van een tussen [de Franse Republiek] en deze staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking of van de omstandigheid dat krachtens een verdrag dat een bepaling bevat die discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, deze rechtspersonen niet zwaarder mogen worden belast dan in Frankrijk gevestigde vennootschappen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

12 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 40 van de EER-Overeenkomst aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de vennootschappen met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een lidstaat van de omstreden belasting zijn vrijgesteld, doch deze vrijstelling voor een vennootschap met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een derde staat die lid van de Europese Economische Ruimte (hierna: „EER”) is, afhankelijk is gesteld van het bestaan van een tussen die lidstaat en deze derde staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking of van de omstandigheid dat krachtens een verdrag dat een bepaling bevat die discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, deze rechtspersonen niet zwaarder mogen worden belast dan de in die lidstaat gevestigde vennootschappen.

13 Om te beginnen dient erop te worden gewezen dat ingevolge besluit nr. 1/95 van de EER-Raad van 10 maart 1995 over de inwerkingtreding van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte voor het Vorstendom Liechtenstein (PB L 86, blz. 58) artikel 40 van de EER-Overeenkomst in Liechtenstein in werking is getreden op 1 mei 1995. De uitlegging van dit artikel heeft dus geen gevolgen voor feiten die vóór die datum tot heffing van de omstreden belasting hebben geleid.

14 Verder dient te worden vermeld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling door het Hof reeds aan richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn 77/799”), alsmede aan artikel 63 VWEU is getoetst in het arrest van 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, Jurispr. blz. I-8251).

15 In het hoofdgeding is Rimbaud, die in Frankrijk een onroerende zaak bezit, in beginsel uit dien hoofde de omstreden belasting verschuldigd overeenkomstig artikel 990 D van de CGI.

16 Met betrekking tot de aan de orde zijnde categorie van kapitaalverkeer bepaalt artikel 40 van de EER-Overeenkomst dat de bepalingen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van dit artikel, zijn opgenomen in bijlage XII bij deze overeenkomst. In deze bijlage XII wordt bepaald dat richtlijn 88/361 en bijlage I bij deze richtlijn van toepassing zijn op de EER.

17 Volgens vaste rechtspraak omvat het kapitaalverkeer handelingen waarmee niet-ingezetenen op het grondgebied van een lidstaat in onroerende zaken beleggen, zoals blijkt uit de nomenclatuur van het kapitaalverkeer in bijlage I bij richtlijn 88/361. Deze nomenclatuur behoudt voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer de indicatieve waarde die zij voorheen bezat (zie in die zin arresten van 16 maart 1999, Trummer en Mayer, C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 21; 11 januari 2001, Stefan, C-464/98, Jurispr. blz. I-173, punt 5; 5 maart 2002, Reisch e.a., C-515/99, C-519/99–C-524/99 en C-526/99–C-540/99, Jurispr. blz. I-2157, punt 30, en 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 22).

18 Vaststaat dat Rimbaud in Frankrijk in onroerende zaken heeft belegd. Een dergelijke grensoverschrijdende belegging vormt kapitaalverkeer in de zin van bovengenoemde nomenclatuur (zie in die zin arrest ELISA, reeds aangehaald, punt 60).

19 Bijgevolg zijn de bepalingen van artikel 40 van en bijlage XII bij de EER-Overeenkomst van toepassing in een geding als het hoofdgeding, waar het gaat om een transactie tussen burgers van staten die partij zijn bij deze overeenkomst. Volgens vaste rechtspraak kan het Hof deze bepalingen uitleggen wanneer het door een rechterlijke instantie van een lidstaat wordt verzocht te preciseren welke draagwijdte deze overeenkomst, die integrerend deel uitmaakt van de rechtsorde van de Unie, in die staat heeft (zie arresten van 15 juni 1999, Andersson en Wåkerås-Andersson, C-321/97, Jurispr. blz. I-3551, punten 26-31; 15 mei 2003, Salzmann, C-300/01, Jurispr. blz. I-4899, punt 65, en 23 september 2003, Ospelt en Schlössle Weissenberg, C-452/01, Jurispr. blz. I-9743, punt 27).

20 Een van de belangrijkste doelstellingen van de EER-Overeenkomst is een zo volledig mogelijke verwezenlijking van het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de gehele EER, zodat de op het grondgebied van de Unie verwezenlijkte interne markt wordt uitgebreid naar de EVA-staten. In deze optiek beogen meerdere bepalingen van deze overeenkomst een zo uniform mogelijke uitlegging ervan te waarborgen in de gehele EER (zie advies 1/92 van 10 april 1992, Jurispr. blz. I-2821). Het staat aan het Hof om er in dit kader over te waken dat de regels van de EER-Overeenkomst, die in wezen gelijk zijn aan die van het VWEU, uniform worden uitgelegd in de lidstaten (arrest Ospelt en Schlössle Weissenberg, reeds aangehaald, punt 29).

21 Uit de bepalingen van artikel 40 van de EER-Overeenkomst blijkt dat het daarin neergelegde verbod op beperkingen van het kapitaalverkeer en op discriminatie in het kader van de betrekkingen tussen de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst – lidstaten van de Unie dan wel leden van de EVA – hetzelfde is als het verbod dat het recht van de Unie oplegt in de betrekkingen tussen de lidstaten (zie arrest Ospelt en Schlössle Weissenberg, reeds aangehaald, punt 28).

22 Hieruit volgt dat beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal tussen burgers van staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst weliswaar moeten worden getoetst aan artikel 40 van en bijlage XII bij deze overeenkomst, doch dat deze bepalingen dezelfde juridische strekking hebben als de bepalingen van artikel 63 VWEU (zie arrest van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33).

23 Er dient aan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak, hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze laatste niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie met name arresten van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19; 6 maart 2007, Meilicke e.a., C-292/04, Jurispr. blz. I-1835, punt 19; 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 21, en arrest ELISA, reeds aangehaald, punt 68). Deze bevoegdheid staat hun ook

niet toe maatregelen toe te passen die in strijd zijn met de door overeenkomstige bepalingen van de EER-Overeenkomst gewaarborgde vrijheden van verkeer.

Bestaan van een beperking van het kapitaalverkeer

24 Met betrekking tot de vraag of een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is een beperking van het kapitaalverkeer vormt, is in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het reeds aangehaalde arrest ELISA reeds vastgesteld dat de betrokken regeling een door artikel 63 VWEU verboden beperking van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal vormt.

25 Geoordeeld is dat de rechtspersonen die hun zetel van leiding niet in Frankrijk hebben, anders dan de andere belastingplichtigen, ingevolge artikel 990 E, punten 2 en 3, van de CGI slechts van de omstreden belasting kunnen worden vrijgesteld indien is voldaan aan een aanvullende voorwaarde, namelijk het bestaan van een overeenkomst tussen de Franse Republiek en de betrokken lidstaat. Zonder een dergelijke overeenkomst kan een rechtspersoon die zijn zetel van leiding niet in Frankrijk heeft niet met succes op grond van de artikelen 990 D en 990 E, punten 2 en 3, van de CGI om vrijstelling van de omstreden belasting verzoeken. Gelet op het feit dat de beslissing om een overeenkomst of een verdrag te sluiten alleen bij de betrokken staten ligt, kan de voorwaarde dat er een overeenkomst inzake administratieve bijstand of een verdrag bestaat, voor deze categorie van rechtspersonen de facto tot gevolg hebben dat zij nooit van de omstreden belasting kunnen worden vrijgesteld, waardoor belegging in onroerende zaken in Frankrijk minder aantrekkelijk wordt voor de niet-ingezeten vennootschappen (zie arrest ELISA, reeds aangehaald, punten 75-77).

26 In het hoofdgeding is de in artikel 990 E van de CGI bepaalde vrijstelling van de omstreden belasting voor de in de betrokken derde staat gevestigde vennootschappen afhankelijk gesteld van het bestaan van een tussen de Franse Republiek en het Vorstendom Liechtenstein gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand of verdrag.

27 Wat de in artikel 990 E, punt 2, van de CGI bedoelde vrijstelling betreft, is tussen deze twee staten echter geen overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking gesloten. Ook wat de in artikel 990 E, punt 3, van de CGI bedoelde vrijstelling betreft, dient te worden vermeld dat de Franse Republiek en het Vorstendom Liechtenstein tot op heden geen verdrag hebben gesloten volgens hetwelk de betrokken rechtspersonen niet zwaarder mogen worden belast dan rechtspersonen die hun vennootschappelijke zetel in Frankrijk hebben.

28 Hieruit volgt dat de eisen die in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling worden gesteld om in aanmerking te komen voor vrijstelling van de omstreden belasting, de in Liechtenstein gevestigde niet-ingezeten vennootschappen automatisch van de vrijstelling uitsluiten en voor deze vennootschappen belegging in onroerende zaken in Frankrijk minder aantrekkelijk maken.

29 In een zaak als in het hoofdgeding vormt die regeling voor deze rechtspersonen dus een beperking van het beginsel van vrij verkeer van kapitaal, die in beginsel door artikel 40 van de EER-Overeenkomst op dezelfde wijze wordt verboden als door artikel 63 VWEU.

30 Volgens de Franse regering strekt de omstreden belasting ertoe de belastingplichtigen die aan deze belasting zijn onderworpen, ervan te weerhouden deze belasting te omzeilen door vennootschappen op te richten – die vervolgens onroerende zaken in Frankrijk verwerven – in staten die met de Franse Republiek geen overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking hebben gesloten. Het wezenlijke criterium voor vrijstelling is dat de zekerheid bestaat dat de Franse belastingadministratie rechtstreeks aan de

buitenlandse belastingautoriteiten alle inlichtingen kan vragen die noodzakelijk zijn voor de controle van de aangiften die overeenkomstig artikel 990 E van de CGI zijn verricht door vennootschappen die eigendomsrechten of andere zakelijke rechten op onroerende zaken in Frankrijk hebben, alsook van de aangiften die door natuurlijke personen met fiscale woonplaats in Frankrijk zijn verricht met betrekking tot hun onroerende zaken die aan de belasting zijn onderworpen.

31 De Franse regering verklaart dat, waar in het recht van de Unie een verplichting tot wederzijdse bijstand bestaat, de lidstaten van de EER die geen lid van de Europese Unie zijn, niet verplicht zijn om richtlijn 77/799 in nationaal recht om te zetten. Wanneer er geen overeenkomst met een clause van administratieve bijstand of geen verdrag met een clause van non-discriminatie op belastinggebied is gesloten, kunnen de Franse belastingautoriteiten aan de belastingautoriteiten van het Vorstendom Liechtenstein dus niet rechtstreeks de noodzakelijke inlichtingen vragen.

32 Bijgevolg moet worden onderzocht of de betrokken beperking gerechtvaardigd wordt door het algemeen belang van bestrijding van belastingfraude en door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

Rechtvaardiging op grond van bestrijding van belastingfraude en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen

33 Met betrekking tot de rechtvaardiging op grond van bestrijding van belastingfraude en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen dient eraan te worden herinnerd dat een beperking van het vrije verkeer van kapitaal op grond daarvan slechts kan worden toegestaan wanneer zij geschikt is om het betrokken doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dit doel (arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 35; 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 47; 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 64, en 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 55).

34 Aldus kan de bestrijding van belastingfraude slechts als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard indien zij is gericht tegen zuiver kunstmatige constructies die tot doel hebben de belastingwet te omzeilen, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit. Een algemeen vermoeden van belastingfraude of ?ontwijking volstaat dus niet als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie in die zin arrest van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 45, en arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, reeds aangehaald, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Een lidstaat mag immers maatregelen toepassen die een duidelijke en nauwkeurige controle van het door de belastingplichtigen verschuldigde bedrag mogelijk maken (zie arrest van 10 maart 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 24).

36 Met betrekking tot de aan de orde zijnde nationale regeling heeft het Hof in het reeds aangehaalde arrest ELISA reeds geoordeeld dat deze regeling geschikt is voor de verwezenlijking van het doel, belastingfraude te bestrijden, doordat zij de mogelijkheid biedt om praktijken te bestrijden die louter tot doel hebben te vermijden dat natuurlijke personen in Frankrijk vermogensbelasting moeten betalen, of althans om deze praktijken minder aantrekkelijk te maken.

37 Het Hof heeft echter geoordeeld dat niets de Franse belastingautoriteiten belet om, indien zij niet op grond van een overeenkomst met de lidstaat op het grondgebied waarvan de betrokken

rechtspersoon zijn zetel van leiding heeft een beroep kunnen doen op de medewerking van de belastingautoriteiten van die lidstaat, van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten voor de correcte vaststelling van de betrokken belastingen, en in voorkomend geval de gevraagde vrijstelling te weigeren wanneer deze bewijzen niet worden geleverd.

38 Vastgesteld is dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Franse regeling de vennootschappen die zijn uitgesloten van de werkingssfeer van een overeenkomst inzake administratieve bijstand en niet onder een verdrag met een clause van non-discriminatie op belastinggebied vallen, maar in onroerende zaken in Frankrijk beleggen, niet toestaat om bewijsstukken over te leggen waarmee de identiteit van hun aandeelhouders kan worden aangetoond, of om enige andere door de Franse belastingautoriteiten noodzakelijk geachte inlichting te verstrekken. Om die reden heeft het Hof geoordeeld dat deze vennootschappen volgens die regeling nooit kunnen bewijzen dat zij geen frauduleus doel nastreven. Het heeft daaruit geconcludeerd dat de Franse regering minder beperkende maatregelen had kunnen treffen om het doel van bestrijding van belastingfraude te bereiken en dat de omstreden belasting dus niet kan worden gerechtvaardigd door de bestrijding van dergelijke fraude (zie arrest ELISA, reeds aangehaald, punten 99-101).

39 Er zij echter aan herinnerd dat de feiten in de zaak die aanleiding hebben gegeven tot het reeds aangehaalde arrest ELISA, betrekking hadden op lidstaten van de Unie, niet op derde staten. Zoals in punt 19 van bovengenoemd arrest is gezegd, betreffen de in dat arrest gegeven antwoorden op de prejudiciële vragen dus alleen de betrekkingen tussen de lidstaten van de Unie.

40 De rechtspraak met betrekking tot de beperkingen van het gebruik van de vrijheden van verkeer binnen de Unie kan echter niet integraal worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde staten, aangezien dat kapitaalverkeer in een andere juridische context valt (zie arrest A, reeds aangehaald, punt 60, en arrest van 19 november 2009, Commissie/Italië, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 69).

41 Dienaangaande zij erop gewezen dat een kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten als dat waarin richtlijn 77/799 voorziet, tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat niet bestaat wanneer deze staat geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan (zie arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 70).

42 In bijlage XXII bij de EER-Overeenkomst wordt bepaald dat de lidstaten van de EER de richtlijnen betreffende de onderlinge aanpassing van het vennootschapsrecht, en met de name de richtlijnen betreffende de boekhouding van de vennootschappen, in nationaal recht moeten omzetten. Deze maatregelen bieden de belastingplichtige de mogelijkheid om betrouwbare en controleerbare gegevens over te leggen aangaande een vennootschap die is gevestigd in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst. In het onderhavige geval staat echter vast dat richtlijn 77/799 niet van toepassing is tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten en die van het Vorstendom Liechtenstein.

43 In het hoofdgeding hebben de Franse belastingautoriteiten dus niet de mogelijkheid om van de belastingautoriteiten van het Vorstendom Liechtenstein de inlichtingen te krijgen die noodzakelijk zijn voor een doeltreffende controle van de door de belastingplichtige vennootschappen verstrekte gegevens.

44 Hieruit volgt dat wanneer de regeling van een lidstaat de toekenning van een fiscaal voordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde staat die lid is van de EER, die lidstaat in beginsel de toekenning van dit voordeel mag

weigeren wanneer, met name wegens het ontbreken van een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor deze derde staat om inlichtingen te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van laatstgenoemde staat te verkrijgen.

45 Wat inzonderheid de vraag betreft of, zoals de Commissie betoogt, de Franse belastingautoriteiten in elk concreet geval de bewijsstukken dienen te onderzoeken die door een in een EER-lidstaat gevestigde vennootschap zijn overgelegd, dient erop te worden gewezen dat uit het reeds aangehaalde arrest ELISA blijkt dat in het kader van de Unie de categorische weigering om een belastingvoordeel toe te kennen niet gerechtvaardigd is, omdat niets de belastingautoriteiten belet, van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten voor de correcte vaststelling van de betrokken heffingen en belastingen, en in voorkomend geval de gevraagde vrijstelling te weigeren wanneer deze bewijzen niet worden geleverd.

46 Deze rechtspraak is echter niet van toepassing op de daarvan afwijkende situatie van een in het Vorstendom Liechtenstein gevestigde vennootschap. Ook al waren in de in het reeds aangehaalde arrest ELISA aan de orde zijnde situatie de Luxemburgse autoriteiten volgens artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799 in beginsel niet verplicht om inlichtingen te verstrekken, dit neemt niet weg dat het rechtskader zeer verschillend was.

47 Allereerst wordt in artikel 1, lid 1, van richtlijn 77/799 bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten elkaar alle inlichtingen verstrekken die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen alsmede alle inlichtingen met betrekking tot de vaststelling van de heffingen op verzekeringspremies. Voor de tenuitvoerlegging daarvan geeft deze richtlijn in artikel 3 regels inzake automatische uitwisseling van inlichtingen en in artikel 4 regels inzake spontane uitwisseling van inlichtingen. Verder voorziet zij in termijnen van kennisgeving (artikel 5), in samenwerking van de ambtenaren van de staten (artikel 6) alsmede in overleg (artikel 9) en in uitwisseling van ervaringen (artikel 10).

48 Het is aldus slechts bij wijze van afwijking dat artikel 8, „Begrenzing van de uitwisseling van inlichtingen”, van richtlijn 77/799 voorziet in uitzonderingen op de uitwisseling van inlichtingen. Als afwijkende bepaling moet dit artikel strikt worden uitgelegd. Bovendien zijn de lidstaten op grond van het beginsel van loyale samenwerking verplicht de bij richtlijn 77/799 ingestelde uitwisseling van inlichtingen daadwerkelijk toe te passen.

49 In het kader van deze bepalingen vormt de in het reeds aangehaalde arrest ELISA aan de belastingplichtige geboden mogelijkheid om bewijsstukken over te leggen die door de Franse belastingautoriteiten moeten worden onderzocht, dus een maatregel om te voorkomen dat de door het algemene stelsel van uitwisseling van inlichtingen gestelde grens, zoals die voortvloeit uit de toepassing van dat artikel 8, in het nadeel van de belastingplichtige uitvalt.

50 Die mogelijkheid is dus gebaseerd op en bijgevolg afhankelijk van het bestaan van een algemeen stelsel van uitwisseling van inlichtingen zoals het bij richtlijn 77/799 ingevoerde stelsel, zodat niet kan worden aangenomen dat een dergelijk recht ook toekomt aan een belastingplichtige in omstandigheden als die in het hoofdgeding, die worden gekenmerkt door de omstandigheid dat de belastingautoriteiten van het Vorstendom Liechtenstein geen enkele bijstandsverplichting hebben.

51 In die omstandigheden moet worden aangenomen dat een wettelijke regeling als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, ten aanzien van de staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, gerechtvaardigd is om dwingende redenen van algemeen belang in verband met de bestrijding van belastingfraude en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, en geschikt is om het betrokken doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig

is voor het bereiken van dit doel.

52 Uit een en ander volgt dat artikel 40 van de EER-Overeenkomst niet in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de vennootschappen met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een lidstaat van de Unie van de omstreden belasting zijn vrijgesteld, doch deze vrijstelling voor een vennootschap met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een derde staat die lid van de EER is, afhankelijk is gesteld van het bestaan van een tussen die lidstaat en deze derde staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking of van de omstandigheid dat, krachtens een verdrag dat een bepaling bevat die discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, deze rechtspersonen niet zwaarder mogen worden belast dan de in deze lidstaat gevestigde vennootschappen.

Kosten

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

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 staat niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, volgens welke de vennootschappen met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een lidstaat van Europese Unie van de belasting op de marktwaarde van op het grondgebied van die lidstaat gelegen onroerende zaken zijn vrijgesteld, doch deze vrijstelling voor een vennootschap met vennootschappelijke zetel op het grondgebied van een derde staat die lid van de Europese Economische Ruimte is, afhankelijk is gesteld van het bestaan van een tussen die lidstaat en deze derde staat gesloten overeenkomst inzake administratieve bijstand ter bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking of van de omstandigheid dat, krachtens een verdrag dat een bepaling bevat die discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, deze rechtspersonen niet zwaarder mogen worden belast dan de op het grondgebied van een lidstaat gevestigde vennootschappen.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.